

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Riku Tervaskari

**VEROTUSPÄÄTÖKSEN PERUSTELUIDEN PUUTTEELLISUUS, SEURAUKSET JA
KORJAAMINEN HALLINTOMENETTELYSSÄ**

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2015

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

TERVASKARI, RIKU: Verotuspäätöksen perusteluiden puutteellisuus, seuraukset ja korjaaminen hallintomenettelyssä

Pro gradu -tutkielma, VII + 84 s.

Vero-oikeus

Toukokuu 2015

Tutkimus käsittelee verotuspäätöksen perusteluissa olevia puutteellisuuksia ja niiden vaikutuksia. Lisäksi tutkimuksessa esitellään ne keinot, joilla puutteellisia perusteluita voidaan korjata hallintomenettelyssä. Oikeuskäytännössä on viime aikoina puututtu verotuspäätöksen puutteellisiin perusteluihin ja niistä on seurannut päätöksen kumoaminen ja palauttaminen uudelleen käsiteltäväksi tai pelkkä kumoaminen. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, mikä on riittävää perustelua ja mitä seurauksia puutteellisella perustelulla on. Lisäksi tutkimuksessa esitellään ne hallintolaissa olevat keinot, joilla puutteellisia päätöksiä ja perusteluita voidaan korjata jälkikäteen. Tutkimusaihetta käsitellään pääosin lainopillista metodologia käyttäen. Tutkimuskohdetta lähestytään keräämällä, tulkitsemalla ja analysoimalla lähdeaineistoa, jota ovat lainsäädäntö, oikeuskäytäntö ja oikeuskirjallisuus.

Päätöksen perustelut koostuvat tosiasioista ja sovelletuista oikeusohjeista. Tutkimustulosten mukaan, tosiasia-perusteluiden ei tarvitse olla laajoja ja niissä voidaan viitata päätöksen ulkopuoliseen aineistoon, mutta niistä on selvittävä mitä ja missä määrin selvitystä on huomioitu ja miten tätä selvitystä on tulkittu kyseisessä päätöksessä. Oikeusperustelut ovat toinen perusteluiden pääelementti, jolla tarkoitetaan päätöksessä sovellettavia oikeussäännöksiä. Pelkkä oikeusohjeen mainitseminen ei ole riittävää perustelua, vaan perusteluissa on selvitettävä, miten tätä oikeusohjetta on sovellettu kyseisessä tapauksessa. Verotuspäätöksessä olevien perusteluiden puutteellisuus katsotaan menettelyvirheeksi. Asiaperusteluiden korjaamiseksi verotuspäätös kumotaan ja palautetaan virheellisen päätöksen tehneelle taholle uudelleenkäsittelemistä varten. Oikeusperusteluiden puute johtaa virheellisen päätöksen kumoamiseen ja poistamiseen.

Verotusmenettelyssä päätöksen perusteluihin ei voida puuttua, ellei puutteellinen päätös ole vaikuttanut veron määrään. Hallintomenettelyssä on mahdollista korjata päätöstä myös viranomaisaloitteisena itseoikaisuna, joka on mahdollista tehdä, jos virheellinen päätös on johtunut virheellisestä tai puutteellisesta selvityksestä, ilmeisen väärästä lain soveltamisesta tai menettelyvirheestä. Verotuksen oikaisulautakunta voi käsitellessään oikaisuvaatimusta korjata myös päätöksen perusteluissa olevia puutteita ja muita menettelyvirheitä samoin perustein kuin viranomaisaloitteisessa itseoikaisussa. Oikaisulautakunnan tulisi menettelyvirheen korjaamiseksi kumota verotus ja palauttaa asian uudelleenkäsittelemistä varten, sillä tavoitteena olisi saada käsiteltävä asia mahdollisimman ripeästi, menettelyllisesti ja asiallisesti ratkaistua. Päätöksen perusteleminen on olennainen osa perustuslain mukaista oikeusturvaa, jonka ylläpitämiseksi viranomaisen on oikeussäännöksiä soveltaen perusteltava tekemänsä päätös huolellisesti.

Sisällysluettelo

Lähdeluettelo	IV
Oikeustapaukset.....	VI
Lyhenteet	VII
1. Johdanto	1
1.1 Tutkielman esittely	1
1.2 Tutkielman rajaus ja rakenne	3
1.3 Tutkimusmenetelmä ja tutkimusaineisto.....	5
2. Hallinnon oikeudelliset perusteet	8
2.1 Legaliteettiperiaate	8
2.2 Hyvän hallinnon perusteista	10
2.2.1 Hallinnon yleiset oikeusperiaatteet.....	10
2.2.2 Palvelu ja neuvonta.....	11
2.2.3 Hallintolain toissijaisuus	12
2.3 Erityispiirteet verotusmenettelyssä	13
2.3.1 Verotuksen toimittaminen.....	13
2.3.2 Verotuksen päätösasiakirjat	14
2.3.3 Verotuksen osapuolet	15
3. Verotuspäätöksen perusteluvelvollisuus.....	17
3.1 Päätöksenteko ja sisältövaatimukset	17
3.2 Hallintopäätöksen perusteluvelvollisuus.....	18
3.2.1 Yleinen perusteluvelvollisuus	18
3.2.2 Perusteluvelvollisuudesta poikkeaminen.....	19
3.2.3 Ratkaisulinjan muutokset	20
3.3 Perusteleminen verotusmenettelyssä	21
3.3.1 Perusteluvelvollisuuden pääsääntö.....	21
3.3.2 Poikkeaminen yleisestä perusteluvelvollisuudesta.....	22

3.4	Perusteluiden riittävyys verotuksessa	24
3.4.1	Päätöksen rakenne	24
3.4.2	Tosiasiaperustelut	26
3.4.3	Oikeusperustelut	29
4.	Päätöksen oikeusvaikutukset	34
4.1	Päätöksen vahvuus	34
4.2	Päätöksen toteuttamiskelpoisuus	35
4.3	Päätöksen pätemättömyys	37
4.3.1	Virheellinen hallintotoimi	37
4.3.2	Toimivaltavirhe	38
4.3.3	Sisältö- ja menettelyvirhe	39
4.3.4	Erehdys ja muut virheet	40
4.4	Pätemättömyyden seuraukset	40
4.4.1	Moitteenvaraisuus	40
4.4.2	Sisällön vaikutus	42
4.4.3	Kumottavuus ja mitättömyys	42
4.5	Virheellisen verotuspäätöksen seurauksista	44
4.5.1	Asian palauttaminen uudelleen käsiteltäväksi	44
4.5.2	Virheellisen päätöksen poistaminen	46
4.5.3	Seurauksista verotuskäytännön perusteella	47
5.	Päätöksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti	50
5.1	Virheellisen päätöksen korjaamiskeinot	50
5.2	Asiavirheen korjaaminen	51
5.2.1	Korjaamisen edellytykset	51
5.2.2	Virheellinen tai puutteellinen selvitys	52
5.2.3	Ilmeisen väärä lain soveltaminen	53
5.2.4	Menettelyvirhe	54
5.2.5	Olennainen uusi selvitys	56
5.3	Kirjoitusvirheen korjaaminen	57

5.4	Korjaamismenettely.....	59
5.4.1	Viranomaisen harkinta	59
5.4.2	Asianosaisen suostumus	60
5.4.3	Virheen korjaaminen	61
5.4.4	Muutoksenhaun vaikutus	62
5.5	Verotuksen oikaisun soveltuvuus virheen korjaamiseen	64
5.5.1	Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi	64
5.5.2	Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi	66
5.5.3	Menettelyvirheen korjaaminen verotuksessa	67
6.	Päätöksen muuttaminen muutoksenhakumenettelyssä.....	69
6.1	Oikaisuvaatimus.....	69
6.1.1	Oikaisuvaatimus hallintomenettelyssä	69
6.1.2	Oikaisuvaatimus verotusmenettelyssä	70
6.1.3	Oikaistava asia.....	71
6.1.4	Päätöksen oikaiseminen muissa verolajeissa	72
6.2	Oikaisuvaatimuksen ratkaiseminen.....	73
6.2.1	Oikaisupäätöksen perusteleminen	73
6.2.2	Hyväksyminen ja hylkääminen	74
6.2.3	Tutkimatta jättäminen ja kumoaminen.....	75
6.3	Oikaisuvaiheessa havaittu ilmeinen virhe.....	76
7.	Johtopäätökset.....	78
7.1	Perusteluista ja niiden puutteellisuuden vaikutuksista.....	78
7.2	Korjaamiskeinojen käytettävyydestä	81
7.3	Tutkimustulosten hyödyntäminen	83

Lähdeluettelo

- Aarnio *Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Helsinki 1978.*
- Anttila *Anttila, Matti: Kaksinasianosaisuhde vero-oikeudellisessa muutoksenhakuprosessissa. Verotus 3/2004, s. 277–287.*
- EOA 2013 *Eduskunnan oikeusasiamies: Eduskunnan oikeusasiamiehen kertomus vuodelta 2013. Sastamala 2014.*
- HE 72/2002 *HE 72/2002 vp.: Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.*
- HE 117/2003 *HE 117/2003 vp.: Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolain edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.*
- HE 91/2005 *HE 91/2005 vp.: Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta*
- HE 76/2012 *HE 76/2012 vp.: Hallituksen esitys Eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi.*
- Kulla *Kulla, Heikki: Hallintomenettelyn perusteet. 8., uudistettu painos. Helsinki 2012.*
- Laakso *Laakso, Seppo: Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta. Helsinki 1990*
- Laakso ym. *Laakso, Seppo – Suviranta, Outi – Tarukannel, Veijo: Yleishallinto-oikeus. Tampere 2006.*
- Myrsky 2002 *Myrsky, Matti: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. 2., uudistettu painos. Helsinki 2002.*
- Myrsky 2004 *Myrsky Matti: Hallintolain merkityksestä verotuksen kanalta. Verotus 2/2004, s. 120–138.*

Myrsky – Räbinä	<i>Myrsky, Matti ja Räbinä, Timo:</i> Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 6., uudistettu painos. Helsinki 2011.
Mäenpää 2003	<i>Mäenpää, Olli:</i> Hallinto-oikeus. 4., uudistettu painos. Helsinki 2003.
Mäenpää 2011	<i>Mäenpää, Olli:</i> Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. 4., uudistettu painos. Helsinki 2011.
Mäenpää 2013	<i>Mäenpää, Olli:</i> Hallinto-oikeus. Helsinki 2013.
Määttä	<i>Määttä, Kalle:</i> Verolakien tulkinta. Helsinki 2014.
Niemi	<i>Niemi, Anne:</i> Perustelut oikeusturvan takeena. Verotus 2/1997, s. 159 - 163.
Niemivuo ym.	<i>Niemivuo, Matti – Keravuori-Rusanen, Marietta – Kuusikko, Kirsi:</i> Hallintolaki. 2., uudistettu painos. Helsinki 2010.
Puranen	<i>Puranen, Pasi:</i> Erehdys ja tahdonvaltainen vaatimus verotuksessa. Verotus 3/2000, s. 283–298.
Puronen 2001	<i>Puronen, Pertti:</i> Asian selvittäminen ja verotusmenettely II. Verotus 4/2001, s. 369–382.
Puronen 2010	<i>Puronen, Pertti:</i> Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet, Helsinki 2010.
Urpilainen	<i>Urpilainen, Matti:</i> Verovelvollisen suosimisen periaatteesta. Teoksessa Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, s. 389–400. Helsinki 2014.
Verohallinto	<i>Verohallinto:</i> Hallintolaki ja verolainsäädäntö. Verohallinnon ohje. 24.4.2012, Dnro: A16/200/2012.
Äimä	<i>Äimä, Kristiina:</i> Veroprosessioikeus. Helsinki 2011.
Äärilä – Nyrhinen	<i>Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva:</i> Arvonlisäverotus käytännössä. 9., uudistettu painos. Helsinki 2013.

Oikeustapakukset

Korkein hallinto-oikeus

KHO 1997:12

KHO 1998:73

KHO 2013:31

KHO 2013:96

KHO 2014:119

KHO 27.8.2010 T 1972

KHO 20.11.2009 T 3300

KHO 6.11.1998 T 2446

KHO 23.10.2009 T 2602

Korkein oikeus

KKO 2012:30

KKO 2005:70

Hallinto-oikeus

Helsingin HAO 4.5.2012 nro. 12/0435/6

Helsingin HAO 7.5.2012 nro. 12/0441/6

Helsingin HAO 29.9.2014 nro. 14/0856/6

Kouvolan HAO 10.10.2012 nro. 12/0559/2

Pohjois-Suomen HAO 14.1.2015 nro. 15/0019/3

Lyhenteet

EU	Euroopan unioni
EOA	Eduskunnan oikeusasiamies
HAO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki, 434/2003
HLL	Hallintolainkäyttölaki, 586/1996
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
PL	Perustuslaki, Suomen perustuslaki, 731/1999
SähköasL	Laki sähköisestä asioinnista hallinnossa, 1318/1999
VML	Verotusmenettelylaki, laki verotusmenettelystä, 1558/1995
VOVA	Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

1. Johdanto

1.1 Tutkielman esittely

Perustelut ovat olennainen osa päätöstä, jossa selitetään tapahtumien kulku, asian kanalta olennaiset tosiasiat ja niihin sovellettavat säännökset. Näiden elementtien yhteisvaikutuksesta syntyy päätös, jonka tulisi olla kaikkien hyväksyttävissä. Päätöksen perustelu on oikeusturvan menettelyllisiä takeita, joka on määritelty Suomen perustuslain 21 §:ssä. Lähtökohtaisesti päätöksen perusteleminen on välttämätöntä, jotta asianosainen voi todeta, onko tämä ratkaisusta eri mieltä ja miltä osin päätös on väärin. Jos joku asianosaisista on tyytymätön tehtyyn ratkaisuun, voi tämä hakea siihen muutosta. Verotuksessa muutosta haetaan pääsääntöisesti liikaa määrätyle verolle, mutta joskus kysymykseen voi tulla myös verotuspäätöksen puutteellinen perustelu.

Olen käsitellyt työssäni verotuksen oikaisuja jo reilut kymmenen vuotta ja nähnyt verotuspäätösten sisällöllisen muutoksen. Alkuaikoina päätösten perustelut olivat niukat, lähinnä viittaus verotarkastuskertomukseen, jonka jälkeen kirjoitettiin ratkaisu ja sovelletut oikeusohjeet. Vaikka vuosituhaten vaihteen aikoihin hallintokulttuuri ja lainsäädäntökin muuttuivat, verotuspäätösten perustelutekniikka pysyi suhteellisen samanlaisena. Viranomaisaloitteisten verotuspäätösten perusteleminen ei ollut mitään yhteistä rakennetta, jonka mukaan yhdenmukainen ja oikeansisältöinen perustelu olisi osattu tehdä päätöspaikasta riippumatta. Jokainen päätöksentekijä oli omien ja kollegoidensa oppien ja näkemysten varassa siitä, mikä on riittävästi perusteltu päätös. Viimeaikoina verotuksen oikaisulautakunnan tekemien päätösten perusteluihin on kiinnitetty enemmän huomiota, niistä on pidetty koulutuksia ja perustelutekniikkaa on valtakunnallisesti pyritty yhdenmukaistamaan.

Verotuksen oikaisulautakunnan päätösesityksiä valmistellessani on tullut muutamia kertoja eteen tilanne, jolloin verotusta toimitettaessa verovelvollisen kuulemisprosessissa on ollut virheellisyyksiä tai verovelvolliselle tehdyssä päätöksessä on ollut sisällöllisiä puutteita. Päätösesityksiä valmistellessa tulee ongelma, jos aiemmassa verotuspäätöksessä ei ole perusteltu tiettyä ratkaisua riittävästi, niin miten tällaisessa tapauksessa tulee menetellä. Lisäksi on pohdittava sitä, että tuleeko tällaiseen asiaan puuttua, jos

siihen ei ole edes vedottu. Toisaalta oikaisulautakunnan on hankala ottaa aiemmin tehtyyn ratkaisuun kantaa, jos sitä ei ole perusteltu lainkaan. Verotuksen oikaisulautakuntaa kiinnostaa, miten paljon heidän tekemistään päätöksistä valitetaan ja miten ne menestyvät hallinto-oikeudessa, joten hallinto-oikeuksien ratkaisut ovat tärkeitä indikaattoreita ja suunnannäyttäjiä oikaisulautakuntien ja sitä myöten myös verotuksen toimittavien tahojen päätöksenteossa.

Hallinto-oikeudet ovat myös ottaneet kantaa verotuksen toimittamisen yhteydessä tehtyjen ja oikaisulautakunnan perusteluiden riittävyys. Osassa päätöksissä hallinto-oikeus on ottanut menettelyasian viran puolesta huomioon ja toisissa verovelvollinen on katsonut, että perustelut ovat olleet riittämättömät. Myös seuraukset perusteluiden puutteellisuudesta ovat olleet vaihtelevat: toisissa perustelematon päätös on kumottu, kun toisissa päätöksissä on asia palautettu perusteluvirheen korjaamista varten. Hallinto-oikeudet ovat osa hallintoprosessiin kuuluvaa valitusastetta, kun verotuksen toimittaminen ja muutoksenhaku verotuksen oikaisulautakunnalta on hallintomenettelyä.

Verotuksessa, kuten muussakin hallintotoiminnassa, tehdään inhimillisiä virheitä. Vaikka veron määrä olisikin laskettu oikein, päätöksen perustelemisen puutteellisuus saattaa huomata vasta päätöksen ollessa jo postissa. Aiemmin asiaan ei juurikaan kiinnitetty huomiota, mutta nyttemmin asia kiinnostaa enemmän, koska hallinnon pyrkimyksenä on vähentää kalliiden muutoksenhakujen määrää ja päätöksen täydellisen kumoutumisen uhka voi viedä suuren verotulomäärän veronsaajilla. Tämän vuoksi on myös tärkeää kartoittaa perusteluiltaan puutteellisen verotuspäätöksen korjausmahdollisuudet. Koska kyse ei ole määrättyssä verossa olleesta virheestä, ei verotusmenettely välttämättä anna keinoja puuttua perusteluiden puutteellisuuteen, joten tutkittavaksi jää hallintomenettelyn yleisten korjaamiskeinojen soveltuvuus verotuspäätöksen korjaamiseen.

Tutkimuksella on mielestäni myös tarvetta käytännön verotustyössä. Verotuspäätöksiä kirjoittaessa on hyvä tietää ne tekijät, jotka vaikuttavat verotuspäätöksen sisällön riittävyys. Erityisesti perusteluiden puutteellisuuden määrittelyllä on merkitystä, kun verotuspäätöstä tai päätösesitystä kirjoitetaan. Tutkimuksen tuloksien perusteella on mahdollista parantaa verotuspäätösten laatua, hyödyntämällä saatua tietoa mahdollisista seurauksista, joita perusteluiden laiminlyönti aiheuttaa. Samalla on hyvä selvittää ne mahdollisuudet, joita päätöksentekijällä on itsellään ja muutoksenhakuvaiheessa, miten

puutteellinen päätös on korjattavissa. Verohallinto voi näin hyödyntää tutkimuksesta saamaansa tietoa kehittäessään päätöksentekoon liittyvää koulutusta.

1.2 Tutkielman rajausta ja rakenne

Tutkimus keskittyy verotuspäätöksen perusteluiden puutteellisuuden määrittämiseen ja niiden seurauksiin. Lisäksi tutkimus pyrkii löytämään hallintomenettelylliset korjauskeinot verotuspäätöksessä ilmenneisiin puutteisiin. Tutkimuskysymykset voidaan tiivistää muutamaa pääkohtaan:

1. Mitä verotuspäätöksen perustelulta edellytetään?
2. Mikä on verotuspäätöksen riittävän perustelun vähimmäisvaatimus oikeuskäytännön perusteella?
3. Mitä seurauksia puutteellisella verotuspäätöksen perustelemisella on käytännössä?
4. Miten puutteelliset perustelut voidaan korjata viranomaisaloitteisesti?
5. Miten verotuksen oikaisulautakunta voi puuttua päätöksen perusteluiden puutteellisuuteen?

Verotuspäätöksen sisällöstä säädellään hallintolaissa ja tarkentavasti verotusmenettelylaissa. Tutkimuksen yhtenä päätavoitteena on selvittää verotuspäätöksen perusteluiden merkitystä ja erityisesti perusteluiden puutteellisuuden tekijöitä ja seurauksia. Pyrkimyksenä on siis löytää ne perusteluiden olennaiset osat ja selvittää mikä on riittävää perustelua verotuspäätöksessä ja samalla tavoitteena on selvittää, mitä seurauksia päätöksen puutteellisuudella on.

Tässä selvitysprosessissa käytän viimeaikaisia verotusta käsitteleviä hallinto-oikeuden oikeustapauksia. Käytän tutkimuksessani hallinto-oikeuksien päätöksiä, koska päätöksen perusteluiden puutteellisuus korjautuu viimeistään hallinto-oikeusvaiheessa, joten Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä ei enää tarvitse ottaa kantaa perusteluiden riittävyyteen. Olen pyrkinyt kuitenkin löytämään myös Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä, joissa perusteluiden riittävyyteen otetaan jollain tavalla kantaa ja käyttänyt näitä tapauksia hallinto-oikeuksien päätösten analysoinnissa apuna.

Toinen päätavoite on selvittää, mitkä ovat päätöksen perusteluiden korjaamismahdollisuudet ennen kuin asia etenee valitusasteeseen. Hallintomenettelyssä korjaaminen voi tapahtua viranomaisaloitteisesti tai asianosaisen muutoksenhaun vuoksi, joten tutkimuksessa tarkastellaan kumpienkin keinojen käyttömahdollisuuksia verotuspäätöksen korjaamiskeinona. Käsitellessäni viranomaisaloitteisia oikaisuja, pyrin kartoittamaan perusteluja koskevat virhetyypit sekä selvittämään, mitkä ovat näiden virheiden korjaamisen edellytykset. Muutoksenhakun perustuvassa oikaisussa verotuspäätöksen perusteluiden muuttaminen on hieman erilaista, joten asiaa pyritään selvittämään hallintomenettelyn tältäkin osin.

Tutkimuksen keskiössä ovat verotuspäätökset. Päätöksen luonteen ja edellytysten mukaan ei ole varsinaisesti merkitystä, minkä verolajin päätöksestä on kyse, mutta erityisääntelyssä olen keskittynyt lähinnä verotusmenettelylain tarkempaan tulkintaan ja vertailuun hallintolakiin nähden. Oikeustapausten tutkimisessa olen pitäytynyt lähinnä vuodesta 2012 alkaen annettuihin verotusta koskeviin päätöksiin, koska niiden seasta päätöksen perusteluita koskevien päätösten seulominen on ollut sähköisen päätöstietopankin käytettävyyden vuoksi helpompaa ja laajempaa¹. Tutkimus pidättäytyy hallintomenettelyssä, joten muutoksenhakua ei käsitellä hallintovalituksena tai ylimääräisinä muutoksenhakekeinoina. Myös verotusmenettelylain mukaiset viranomaisaloitteiset verotuksen oikaisut on jätetty tarkastelun ulkopuolelle, koska ne eivät sovellu pelkän perusteluvirheen korjaamiseen.

Tutkielma rakentuu periaatteessa kahteen osioon, jossa ensin perehdytään päätöksen perusteluihin, niiden riittävyyteen ja oikeudellisiin seurauksiin. Jälkimmäinen osio pyrkii selvittämään päätöksen perusteluiden muutosmahdollisuuksia hallintomenettelyn suomin keinoin. Tutkielma rakentuu käsittelykappaleissa siten, että ensimmäisessä käsittelykappaleessa tuodaan esille hallintoa ohjaavia periaatteita. Lisäksi kappaleessa tuodaan esille hallinnosta poikkeavia verotuksellisia erityispiirteitä, joita tarkastelen hieman tarkemmin ja käsitellen lähinnä verotusmenettelylakia.

¹ Päätöstietopankista haun voi kohdistaa esimerkiksi päätöksessä esiintyneeseen oikeusohjeeseen. Lisäksi päätöstietopankissa on kaikki verotusta koskevat HAO ja KHO päätökset, lukuun ottamatta autoveropäätöksiä.

Toisessa käsittelykappaleessa tarkastelen päätöksentekoa yleisesti sekä perusteluvollisuutta hallintolaissa ja verotusmenettelylaissa. Tässä vaiheessa tutkimus tuo esille perusteluiden rakennetta sekä perusteluiden riittävyyttä käyttäen apuna ja esimerkkinä oikeustapauksia. Seuraavassa kappaleessa perehdytään päätöksen oikeusvaikutuksiin ja erityisesti päätöksen pätemättömyysperusteisiin sekä pätemättömyyden seurauksiin. Tämän jälkeen pyritään löytämään verotuspäätöksen puutteellisuuden vaikutus sen seurauksiin, jossa käytetään myös apuna oikeustapauksia havainnollistamaan ja vahvistamaan tulkintaa.

Tutkielman toisessa pääosiossa keskitytään päätöksessä olevien puutteellisuuksien korjaamiskeinoihin. Viranomaisaloitteiset korjaamiskeinot käsitellään ensin kappaleessa viisi. Korjaamiskeinojen esittelyn yhteydessä olen pyrkinyt löytämään esimerkkejä, miten kyseinen korjaamiskeino soveltuu verotuspäätöksen korjaamiseen. Kappaleen lopuksi tuon esille, mitä menettelyllisiä edellytyksiä viranomaisaloitteisessa korjaamisessa on sekä miten ne poikkeavat verotusmenettelylain mukaisesta verotuksen oikaisusta. Muutoksenhakumenettelyn pääpiirteinen esittely ja soveltuvuus verotuspäätöksen korjaamiseen tuodaan esille tutkielman kappaleessa kuusi. Viimeisessä kappaleessa pyrin tuomaan kootusti tutkielmassa saadut tulokset ja niistä tehdyt päätelmät. Samalla pyrin löytämään tutkimusten tulosten hyödyntämismahdollisuudet käytännön verotuspäätöksiä tehdessä.

1.3 Tutkimusmenetelmä ja tutkimusaineisto

Tämän tutkimuksen tehtävänä on selvittää voimassaolevan perustelunormiston ja korjaamiskeinojen sisältöä, koska sisällön tunteminen on olennaista ennen kuin puutteellisuuden syitä ja seurauksia aletaan tarkastella. Pääosin tutkimuksen teoreettinen perusasetelma on siten lainopillinen eli oikeusdogmaattinen². Perusteluiden puutteellisuuteen johtavia syitä sekä niiden seurauksia tarkastellaan myös oikeustapauksien ratkaisukäytännön pohjalta. Hallinto-oikeuden tekemät päätökset koskevat verotusta mutta korkeimman hallinto-oikeuden ja korkeimman oikeuden päätökset koskevat myös muita hallinnon aloja.

² Lainopin tehtävänä on systematisoida ja tulkita voimassa olevaa oikeutta. Ks. Aarnio s. 52 ss.

Olen etsinyt päätöksen perusteluita koskevia ratkaisuja joissa on sovellettu hallintolain 45 §:ä tai verotusmenettelylain 26 b §:ä tai muuten otettu kantaa päätöksen perusteluihin ja niiden riittävyyteen. Vaikka keräämäni oikeustapaukset ovat pääosin hallinto-oikeuksien ratkaisuja, olen pyrkinyt hyödyntämään niiden tulkinnassa samanlaisia menetelmiä kuin prejudikaattien tulkinnassa³.

Löytämilläni oikeustapauksilla pyrin havainnollistamaan verotuspäätöksissä olevien perusteluiden puutteellisuuden luonnetta ja niiden vaikutusta perusteluiden riittävyyteen. Oikeustapauksia tutkiessani, pyrin löytämään oikeuden päätöksistä samoja tekijöitä, jotka ovat hallinto-oikeuden päätöksen mukaan vaikuttaneet verotuspäätöksen perusteluiden riittävyyteen tai puutteellisuuteen. Nämä tekijät pyrin niputtamaan omiksi ryhmikseen, joihin voin samalla verrata korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä ja siten löytää tukea perusteluiden riittävyyden määritelmään. Puutteellisten perusteluiden seurauksia tutkin samalla tavalla oikeustapauksia analysoiden. Apuna tulkinnassa käytän ylipäättänsä menettelyvirheen seurauksista tehtyjä päätöksiä Korkeimmassa hallinto-oikeudessa ja Korkeimmassa oikeudessa. Näiden tapausten ja hallinto-oikeuksien päätösten yhteneväisyyksien avulla pyrin löytämään ne yhdistävät tekijät, jotka vaikuttavat puutteellisten verotuspäätösten seurauksiin.

Päätöksen perusteluvelvollisuuteen ja sen korjaamiseen hallintomenettelyssä on tullut jonkin verran muutoksia. Hallintolaki itsessään on yli kymmenen vuotta vanha ja tämän jälkeen perusteluvelvollisuutta on hieman muokattu verotusmenettelylaissa vastaamaan paremmin hallintolain vaatimuksia. Hallintolakiin on tullut myös muutoksia oikaisuvaatimuskäsittelyyn sekä osittain myös viranomaisaloitteisiin korjaamiskeinoihin. Osittain näiden uudistusten vuoksi myös kirjallisuus on päivitetty viimeisimmän viiden vuoden aikana.

Oikeuskirjallisuudessa ei juuri ole kirjoitettu päätöksen perusteluiden puutteellisuudesta eikä hallintolain ja verotusmenettelylain käytännön seurauksista, jotka koskevat päätösten perusteluita, joten kirjallisuuslähteiden määrä on aihepiirin ja tutkimuskohteen vuoksi niukka. Monet hallintomenettelyä ja verotusta käsittelevät kirjat ovat hyvin tuoreita ja samoilta kirjoittajilta on ilmestynyt aiemmin artikkeleita juhlaulkaisuissa ja

³ Prejudikaattiratkaisujen tulkinnasta enemmän ks. Myrsky 2002, s. 70 ss.

oikeustieteellisissä aikakausjulkaisuissa. Aiemmin ilmestyneissä kirjoissa ja artikkeleissa päätöksen perustelemista koskeva sisältö on ollut samanlaista, joten silloin olen jättänyt saman kirjoittajan vanhemman aineiston pois lähteistäni. Osa kirjallisuudesta on myös kerätty yksiin kansiin⁴. Kirjallisuuslähteissä on käytetty myös lakimuutosten yhteydessä tehtyjä hallituksen esityksiä sekä näiden pohjalta tehtyjä kirjoja ja artikkeleita. Oikeustapauksista tekemiäni päätelmiä ja tulkintoja olen pyrkinyt tukemaan kirjallisuudesta ja prejudikaateista saatujen tulkintojen avulla.

⁴ Esimerkiksi Mäenpää 2013, on usean Olli Mäenpään aiemmin ilmestyneen hallinto-oikeutta ja hallintoprosessia koskevan kirjan kokoelmateos.

2. Hallinnon oikeudelliset perusteet

2.1 Legaliteettiperiaate

Legaliteettiperiaate on oikeusturvajärjestelmämme lähtökohta. Vero-oikeudessa periaatetta voidaan kutsua *nullum tributum sine lege* -periaatteeksi, joten veroa ei tämän periaatteen mukaan voida periä ilman lain tukea. Legaliteettiperiaate edellyttää veronmaksajien yhdenvertaista kohtelua ja siihen liittyy myös analogiakielto. Koska verovelvollisuuden on perustuttava lakiin, soveltuvan lain säännöksen puuttuessa ei ole mahdollista täyttää aukkoa analogiatulkinnalla. Julkisen vallan käytön tulee perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan perustua lakiin. Hallintoviranomainen ei voi rajoittaa yksityisen vapautta, ellei viranomainen voi osoittaa, että toimenpide perustuu lakiin.⁵

Legaliteettiperiaate kuuluu EU-oikeudessa tunnustettuihin oikeusperiaatteisiin. EU-oikeuden erityispiirteisiin kuuluu sen soveltamisessa noudatettava tulkintamalli, joka korostaa ja yhdenmukaista ja tavoitteellista tulkintaa EU-oikeuden toteutumisen takamiseksi. Tällaista epäsuoraa oikeusvaikutusta kutsutaan myös EU-oikeuden tulkintavaiikutukseksi. Ensisijaisesti EU-oikeuden tulkintamalli merkitsee harkintavallan käyttämistä siten, että kansallisen oikeuden sallimista ratkaisuvaihtoehdoista voidaan soveltaa vain niitä, jotka sopeutuvat EU-oikeuteen.⁶ EU-oikeuden säännökset tekevät voimaantullessaan automaattisesti kaikki kansallisen lainsäädännön normit, jotka ovat ristiriidassa niiden kanssa.⁷

Verohallinnolla on velvollisuus noudattaa lakia ja oikeutta, eikä se saa toteuttaa säädösten vastaisia verotustoimenpiteitä. Hallintoviranomaisen toimivaltaa ei myöskään voi laajentaa tulkinnanvaraisten säännösten pohjalta. Hallinnon lainalaisuusvaatimus on laaja perustuslain 21 §:n ja hallintolain 6 §:n mukaisesti. Legaliteettiin liittyy se, että sovellettavista säännöksistä ei voi sopia. Perusoikeudet ovat perustavanlaatuisina säännöksinä yleisesti lainsoveltajien tiedossa. Jokaisen tulee luottamuksensuojaperiaatteen

⁵ Äimä, s. 102.

⁶ Mäenpää 2013, s. 117 ja s. 386 ss.

⁷ Mäenpää 2013, s. 119.

mukaisesti voida luottaa siihen, että hänen asiansa ratkaistaan lakia tarkoin noudattaen.⁸ Perustuslain 106 § määrittelee perustuslain etusijan⁹, joka koskee välittömästi vain tuomioistuimen toimintaa. Perustuslain säännökset velvoittavat myös hallintoviranomaista, kun ne soveltavat lainsäädäntöä. Jos tavallisen lain ja perustuslain soveltamisessa tulee ristiriitatilanne, tulisi se ratkaista ensisijaisesti perustuslainmukaisella tulkinnalla.¹⁰

Verolain säännöksistä tulee perustuslain 81 §:n mukaan ilmetä yksiselitteisesti verovelvollisuuden asiallinen ja henkilöllinen soveltamisala. Verovelvollisuuden perusteisiin joudutaan väistämättä sijoittamaan arvotuksenvaraisia määreitä¹¹. Verotuksen oikaisu Verohallinnossa ja muutoksenhaku hallintotuomioistuimissa, sekä viimeisessä vaiheessa korkeimman hallinto-oikeuden prejudikaatit, yhtenäistävät tulkintoja. Verolain säännösten aukkoja, puutteita tai väljyyttä ei voida paikata tukeutumalla soveltamistilanteessa lain esitöistä ilmeneviin näkökohtiin, sillä veron suuruuteen olennaisesti vaikuttavan seikan pitäisi olla luettavissa laista, eikä vain hallituksen esitysten perusteluista. Verolain tulee myös sisältää säännökset verovelvollisen oikeusturvasta.¹²

Suomen perustuslain 21 §:ssä taataan jokaiselle oikeuskäsittelyssä tulla kuulluksi ja saada perusteltu päätös. Perusteluvelvollisuuden merkitys on yleisenä oikeusturvaperiaatteena korostunut viime vuosina, johon on vaikuttanut perusoikeusuudistus, jonka yhteydessä saatettiin myös voimaan tämä asianosaisen oikeus saada perusteltu päätös.¹³ Verotusmenettelysäännöksissä oikeusturva toteutuu perustuslain 21 §:n kautta verotuksen oikaisuina ja muutoksenhakuna, kun taas perustuslain 81 §:ssä tarkoitetaan aineellisia verolakeja.¹⁴

⁸ Ks. Äimä, s. 102–105.

⁹ PL 106 §:n mukaan: ”Jos tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa, tuomioistuimen on annettava etusija perustuslain säännökselle.”

¹⁰ Ks. Mäenpää 2013, s. 118 ss.

¹¹ Esimerkiksi verovähennykseen oikeuttavat seikat.

¹² Äimä, s. 104.

¹³ Määttä, s. 5.

¹⁴ Äimä, s. 104.

2.2 Hyvän hallinnon perusteista

2.2.1 Hallinnon yleiset oikeusperiaatteet

Hallintolaki (434/2003) tuli voimaan 1.1.2004 lähtien. Tämä laki on hallinnon toimintaa säätelevä yleislaki, joka korvasi aiemman hallintomenettelylain (598/1982) sekä lain asiakirjain lähettämistä (598/1982) ja lain tiedoksiannosta hallintoasioissa (232/1966), yhdistäen ne yhdeksi uudeksi laiksi. Lakiuudistuksen tavoitteena oli saattaa hallintoasiaa koskeva yleinen sääntely vastaamaan niin uuden perustuslain asettamia vaatimuksia kuin kansainvälistä oikeuskehitystä.¹⁵ Valmistelun lähtökohtana oli asiakaskeskeinen laatuajattelu ja tehokkuuden parantaminen. Tehokkuudella ei tarkoitettu ainoastaan taloudellista tehokkuutta, vaan myös yksityisen ja julkisen vallan välisen asiakassuhteen mahdollisimman kätevää, virheetöntä ja joustavaa toimimista.¹⁶ Hallintolakiin ei ole kirjattu viranomaistoiminnan lainmukaisuutta koskevaa vaatimusta, eli vaatimusta siitä, että hallinnon eri toimielinten käyttämän julkisen vallan on perustuttava eduskunnan hyväksymään lakiin. Tätä periaatetta on kuitenkin noudatettava jo pelkästään oikeusvaltion ideologiselta pohjalta.¹⁷

Hallintolaissa säädetään kuitenkin viranomaisten toimintaan yleisesti sovellettavat hyvän hallinnon keskeiset periaatteet, jotka on tiivistetysti määritelty hallintolain 6 §:ssä ja ne ohjaavat viranomaisten harkintavaltaa:

1. Yhdenvertaisuusperiaate eli viranomaisen velvollisuus kohdella hallinnon asiakkaita tasapuolisesti ja johdonmukaisesti,
2. tarkoitussidonnaisuuden periaate eli velvollisuus käyttää viranomaisen toimivaltaa yksinomaan lain mukaan perusteltuihin tarkoituksiin ja kielto käyttää harkintavaltaa väärin,
3. objektiviteettiperiaate, jonka mukaan viranomaisen toimien on oltava objektiivisesti perusteltavissa ja puolueettomia,
4. suhteellisuusperiaate, jonka mukaan viranomaisen toimien on oltava oikeassa suhteessa laissa määriteltyyn päämäärään nähden sekä
5. luottamuksensuojaperiaate, jonka mukaan viranomaisen toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.

¹⁵ Ks. Myrsky 2004, s. 120.

¹⁶ Tarkemmin lakiuudistuksen tavoitteista, ks. Niemivuo ym., s. 5 ss.

¹⁷ Ks. Mäenpää 2013, s. 137.

Hallinnon palveluja järjestettäessä ja menettelyä koskevia säännöksiä sovellettaessa keskeisenä lähtökohtana on hallintolain 7 §:n mukaan asiakasnäkökulma.¹⁸ Tämä tarkoittaa sitä, että hallinnon asiakas ja tämän tarpeet on huomioitava asiointia järjestettäessä. Asioinnilla taas tarkoitetaan kaikkea julkisen palvelun hoitamiseen liittyvien palveluiden käyttöä. Säännöksen tarkoituksena on nimenomaan ollut asettaa viranomaiselle velvollisuuksia. Pykälän kirjoittamistapa ei kuitenkaan aseta viranomaiselle ehdotonta velvollisuutta järjestää asiointipalveluiden asianmukaisesti vaan se osoittaa kehittämisen suunnan käytettävissä olevissa resursseissa.¹⁹

2.2.2 Palvelu ja neuvonta

Palveluiden saatavuus edellyttää viranomaiselta, että palveluja on riittävästi ja niiden käyttämien on helppoa. Helppokäyttöisyydellä tarkoitetaan tässä, että palveluajat ja -paikat ovat järjestetty siten, että palvelu on vaivatta saatavissa. Vaivattomuutta tulee tarkastella siten, että myös erityisryhmien kuten vanhukset ja vammaiset erityistarpeet tulisi ottaa huomioon palveluiden toteuttamistavoissa. Hallinnon palveluperiaatteen keskeisenä tavoitteena on, että erot hallinnon asiakkaiden tiedoissa tai asiointivalmiuksissa eivät vaikuttaisi haitallisesti tai epäedullisesti menettelyssä tai viranomaispalveluja toteutettaessa. Menettelyä ei saa tehdä kohtuuttoman vaikeaksi. Siksi viranomaisten on tarpeen mukaan lieventämään menettelyllisiä vaikeuksia muun muassa menettelyn johtamisella, sähköistä asiointia käyttämällä ja neuvonnalla.²⁰

Viranomaisella on hallintolain 8 §:n mukaan myös neuvontavelvollisuus, joka liittyy hallintoasian hoitamiseen. Neuvonta on rajattu kuitenkin koskemaan hallintoasian hoitamiseen ja asiointiin välittömästi liittyviin kysymyksiin. Neuvontavelvollisuuteen kuuluu myös tietojen antaminen käsittelytavasta ja -vaiheista. Asiakkaalla tulee olla selkeä käsitys menettelyllisten oikeuksiensa käyttämisestä ja väärinkäsitykset tulee pyrkiä oikaisemaan.²¹

¹⁸ Ks. Mäenpää 2013, s. 167.

¹⁹ Ks. Niemivuo ym., s. 134.

²⁰ Ks. Mäenpää 2013, s. 168 ja Myrsky – Rabinä, s. 136–137 sekä Verohallinto, kohta 4.3.

²¹ Ks. HE 72/2002, s. 57.

2.2.3 Hallintolain toissijaisuus

Hallintolain 2. luvun hyvää hallintoa koskevat perussäännökset täydentävät hallintoasiassa noudatettavia menettelyperiaatteita. Nämä asettavat vaatimuksia myös sille toiminnalle, joka ennen jäi hallintomenettelylain soveltamisalan ulkopuolelle, jollaisena verotustakin suurelta osin voidaan pitää.²² Hallintolaki tulee sen 2 §:n mukaan sovellettavaksi valtion viranomaisissa, joten sillä on merkitystä myös verotuksessa. Hallintolain 5 §:n mukaan hallintolaki on kuitenkin toissijaisesti sovellettava muuhun lainsäädäntöön nähden. Hallintolaki on hyvän hallinnon perusteita hallintoasiassa noudatettavaa menettelyä sääntelevä yleislaki, josta voidaan poiketa muussa laissa olevalla erityissäännöksillä²³. Kyse on *lex specialis* -periaatteesta, jossa samantasoisten lakien päällekkäisyys tilanteessa erityislaki syrjäyttää yleislain.²⁴ Hallintolakia sovelletaan silloin, kun jostain lain soveltamisalaan kuuluvasta ei ole säädetty muussa laissa.²⁵ Yleisiä periaatteita tarkastellessa on myös tärkeää huomata, että poikkeussäännön ja yleissäännön välisessä suhteessa poikkeussäännöstä tulkitaan suppeasti.²⁶

Hallinnonalakohtaiset erityispiirteet voivat vaatia poikkeavia säännöksiä erityislainsäädännön kautta. Näistä poikkeuksista on kuitenkin säädettävä lailla ja niille on oltava perustellut syyt.²⁷ Perusoikeuksien suojan tulee myös toteutua näissä poikkeavissa säännöksissä. Yksilön oikeusaseman perusteisiin ja varsinkin keskeisiin ennakollisiin oikeusturvatakeisiin on poikkeamisen peruste määriteltävä yksityiskohtaisesti.²⁸ Usein erityissäännös kohdistuu vain menettelyn tiettyyn osaan ja on siinä ensisijainen, mutta hallintolaki saattaa säätää menettelystä laaja-alaisemmin. Tällöin näitä säännöksiä sovelletaan rinnakkain ja toisiaan täydentäen. Verotusmenettelylain säätelemissä sovelletaan pelkästään tuon lain menettelysäännöksiä. Hallintolain täydentävän soveltamisen edellytykset arvioidaan tilanteittain, huomioimalla erityissäännöksen tarkoituksen ja oikeus-

²² Ks. Myrsky 2004, s. 124.

²³ Myrsky – Rabinä, s. 130. Myös Verohallinto, kohta 3.

²⁴ Enemmän normiristiriidasta ks. Laakso, s. 138 ss ja Määttä, s. 137 ss.

²⁵ Ks. Myrsky 2004, s. 124.

²⁶ Määttä, s. 140 ja s. 150 ss.

²⁷ Ks. Niemivuo ym., s. 113.

²⁸ Ks. HE 72/2002, s. 53 ss.

suojan tarpeen. Vaikka menettely olisikin erityissäänneltyä, viranomainen voi siltä osin painottaa hallintolain menettelyperiaatteita, käyttämällä hallinnon sisäisiä sääntöjä.²⁹

2.3 Erityispiirteet verotusmenettelyssä

2.3.1 Verotuksen toimittaminen

Verotuksen toimittaminen yksinkertaistettuna perustuu kolmeen vaiheeseen. Ensimmäiseksi on ilmoittamisvaihe, missä verotukseen tarvittavat tiedot kerätään verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella. Verotarkastukset ja myöhemmin vuosina esiin tulleet seikat ovat Verohallinnon sisäisiä impulsseja.

Selvittämisvaiheessa veroviranomaisen on tutkittava saamansa tiedot ja selvitykset tavalla, joka asian laatu, laajuus, verovelvollisten yhdenmukainen kohtelu ja verovalvonnan tarpeet huomioon ottaen on perusteltua. Veroviranomainen voi käsitellä erilaisia asioita eri tavalla ja valikoida jotkin asiat tarkemmin tutkittavaksi ja käsitellä muut asiat summaarisemmin³⁰. Verohallinto voi kuitenkin verotuksen oikein toimittamiseksi tutkia minkä tahansa verotusasian yksityiskohtaisen tarkasti.³¹ Valikoitunut asia tutkitaan verovalvonnassa ja pyydetään tarvittaessa asiaa koskevat tositteet ja lisäselvitykset. Verotarkastuksen yhteydessä tositteet ja selvitykset on hankittu, joten valmiista verotarkastuskertomuksesta asia menee suoraan ratkaisuvaiheeseen.

Ratkaisuvaiheessa veroviranomaisen on ratkaistava asia, eli tehtävä verotuspäätös. Ennen päätöksen tekemistä verovelvollista on kuultava, jos hänen ilmoittamastaan tiedosta ollaan poikkeamassa ja samalla on ilmoitettava, miten verotuksesta ollaan aikeissa poiketa. Verovelvollinen voi halutessaan antaa kuulemiseen vastineen. Tämän kuulemisvaiheen jälkeen veroviranomainen arvioi asiassa esitetyn näytön, jossa on huomioitu asiassa annetut selvitykset ja vastineet, ja tekee päätöksen. Päätöksenteossa on luonnol-

²⁹ Ks. Kulla, s. 91.

³⁰ Ks. VML 26 § 6 momentti. Säännös mahdollistaa verotustietojen koneellisen tutkimisen, jolloin tietoihin voidaan soveltaa ennalta määriteltyjä yhdenmukaisia valikointiehtoja, joiden täytyessä haluttuja asioita nousee tarkemmin tutkittavaksi.

³¹ Valikointimenettelystä laajemmin ks. Myrsky – Rabinä, s. 142 ss.

lisesti huomioitava hallinnon oikeusperiaatteet. Yleensä verovelvolliselle lähetetään erillinen perusteltu päätös tutkittavana olleesta asiasta. Tehty verotuspäätös annetaan verovelvolliselle vielä erikseen tiedoksi.

Selvittämisvaiheen ja ratkaisuvaiheen rajapinta on joskus häilyvä, sillä kuulemiskirje voi samalla olla myös asian lisäselvityspyyntö ja ratkaisuesitys. Kuulemiskirjeessä voidaan esittää jokin ratkaisuehdotus ja, jos verovelvollinen ei anna pyydettyä selvitystä, asia päätetään kuulemiskirjeessä esitetyllä tavalla³². Mikäli veroilmoitusta ei anneta, verotusta ei voida perustaa mihinkään laskelmaan, joten verotus on toimitettava arvioimalla. Veroilmoituksen puuttuessa verovelvolliselta pyydetään veroilmoitusta asianmukaisine liitteineen, joka on luotettava selvitys saaduista tuotoista ja kuluista. Samalla kuullaan laiminlyönnin seuraamuksista, joita ovat tulon määrän arviointi ja veronkorotus. Mikäli veroilmoitus annetaan ja se hyväksytään verotuksen perusteeksi, verotuspäätös tehdään veroilmoituksen mukaisesti ja yleensä määrätään veronkorotus veroilmoituksen myöhästymisestä. Mikäli veroilmoitusta ei anneta ollenkaan tai annetaan puutteellisenä, tulon määrä arvioidaan ja määrätään veronkorotusta ilmoittamattomasta tulosta. Arvioverotuksesta ei lähetetä omaa erillistä selvitystä verovelvolliselle, vaan arvioidun tulon määrä ja veronkorotus ovat verotuspäätöksessä. Lisäksi arvioverotuksen ja veronkorotuksen perusteet kirjataan verovuoden veroilmoituksen yhteyteen.

2.3.2 Verotuksen päätösasiakirjat

Verotuksen tullessa toimitetuksi verovelvolliselle lähetetään verotuspäätös, selvitys verotuksesta ja verotustodistus. Verotuspäätöksestä säädetään verotusmenettelylain 51 §:ssä, jonka mukaan siihen

Merkitään tiedot verovelvollisen tuloista ja varoista, veroista ja maksuista, veronpalautuksesta ja jäännösverosta sekä verovelvollisen yksilöintitiedot ja verotuksen toimittanut viranomaisen yhteystietoineen. Verovelvolliselle lähetetään myös selvitys verotuksen perusteista sekä ohjeet siitä miten verotukseen voidaan hakea muutosta.

³² Esimerkiksi verovelvollinen on antanut veroilmoituksen myöhässä, niin tätä kuullaan määrättävästä veronkorotuksesta ja samalla annetaan mahdollisuus antaa lisäselvitys myöhästymisen syystä. Jos pyydettyä selvitystä ei anneta, veronkorotus määrätään ilmoitetun suuruisena.

Suurin osa verotuspäätöksistä lähetetään hyvissä ajoin ennen verotuksen päättymistä. Mikäli verovelvollinen huomaa tässä vaiheessa virheen, voi hän ottaa yhteyttä verotoimistoon ja asia voidaan tutkia ja tarvittaessa korjata ilman muutoksenhakumenettelyä.

Verovelvollinen ei saa käsiinsä päätösasiakirjaa, josta selvästi käy ilmi, onko hänen verotuksensa muuttunut verotuksen toimittamisen yhteydessä. Tämän vuoksi kuuleminen verotuksen toimittamisen yhteydessä tulee yhä tärkeämmäksi. Verovelvollista kuultessa, tämä tietää, että verotus on mahdollisesti muuttumassa ja hän voi siten kiinnittää siihen huomiota ja reagoida tarvittaessa.

2.3.3 Verotuksen osapuolet

Vaikka verotusmenettely on osa yleistä hallintomenettelyä, ei veroviranomainen ole periaatteessa verovelvollisen vastapuoli. Verohallinnolla on siis tavallaan kaksinainen rooli verotuksessa: toisaalta se toimittaa verotuksen ja toisaalta valvoo veronsaajien oikeutta. Tämän asetelman vuoksi on säädetty, että oikeudenvalvontatehtävää hoitaa Verohallintoon kuuluva, mutta itsenäistä ratkaisuvaltaa käyttävä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö.³³

Kaksiasianosaissuhteella tarkoitetaan sitä, että verotuksessa asianosaisina, vastapuolina, ovat verovelvollinen ja veronsaajat. Verovelvollisen vastapuolena toimii siis Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, joka käyttää veronsaajien puhevaltaa verotusmenettelyssä ja muutoksenhaussa. Verohallinnon asema on olla asian ratkaisija ja toimia hallinnon oikeusperiaatteita noudattaen, puolueettomana toimijana, joka ei asetu kummankaan tahon puolelle. Toimivalle kaksiasianosaissuhteelle on myös asetettava vaatimus siitä, että suhteessa asian ratkaisijaan tahot ovat tasavertaisessa asemassa.³⁴ Verotusprosessissa on näin ollen pyritty luomaan asianosaisten kesken aito kaksinasianosaissuhde, missä veroviranomaisen rooli on olla molempien osapuolten yläpuolella oleva puolueeton elin³⁵.

³³ Myrsky – Rabinä, s. 26–27.

³⁴ Myrsky – Rabinä, s. 27.

³⁵ Ks. Puronen 2001, s. 372.

Vaikka viranomaistaholla on monia asianosaisen luonteeseen kuuluvia oikeuksia, viranomaistahoa ei pääsääntöisesti pidetä asianosaisena hallinto-oikeudellisessa muutoksenhakuprosessissa. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ei pääsääntöisesti toimi hallintoprosessin missään vaiheessa omassa henkilökohtaisessa intressissä vaan pikemminkin julkisessa intressissä. Oman henkilökohtaisen intressin puuttuminen johtaa siihen, ettei veronsaajataholla ole samassa mielessä oikeussuojan tarvetta kuin verovelvollisella.³⁶

Veroviranomaisen läheisellä suhteella veronsaajaosapuoleen verotuksen toimittamisen yhteydessä on katsottu vesittäneen todellisen kaksinasiansaissausteen. Oikeuden alalla yleisesti ei tosiasialliseen puolueettomuuteen riitä se, että osapuoli on käytännössä toiminut tasapuolisesti. Toiminnan on myös ulkopuolelle näytettävä tapahtuneen tasapuolisesti. Varsinaisen kaksinasiansaissausteen on katsottu syntyvän vasta muutoksenhakuprosessissa.³⁷ Veronsaajan oikeuksien valvonta tapahtuu pääosin jälkikäteen. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valvoo veronsaajien oikeuksia myös hakemalla muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta tai tekemällä valituksen hallinto-oikeuteen.

Vaikka oikeudenvallontayksikkö on veroprosessissa verovelvollisen vastapuoli, oikeudenvallontayksikön on omassa toiminnassaan osana Verohallintoa edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta³⁸ ja sitä koskevat myös verotuksessa yleisesti noudatettavat periaatteet, jos tehtävän luonteesta ei erityisesti muuta johdu. Luonnollista on, että oikeudenvallonnassa tulevat sovellettavaksi myös hallintolaista ilmenevät hyvän hallinnon periaatteet.³⁹

³⁶ Ks. Anttila, s. 278.

³⁷ Ks. Puranen, s. 294 ja 297 ja siellä mainitut viitteet.

³⁸ Ks. Verohallintolaki 2 § 2 momentti.

³⁹ Myrsky – Rabinä, s. 27.

3. Verotuspäätöksen perusteluvelvollisuus

3.1 Päätöksenteko ja sisältövaatimukset

Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada lain mukaan asiansa käsiteltyksi toimivaltaisessa viranomaisessa. Perustuslaki ei kuitenkaan määrittele tarkemmin käsitelyn sisältöä, mutta on johdonmukaista, että asiaa koskevan päätöksen tekeminen on osa asian käsittelyä. Viranomaisella on hallintoasiassa ratkaisupakko. Tämä tarkoittaa, että toimivaltaisella viranomaisella velvollisuus käsitellä sille asiallisesti vireille tullut asia ja antaa siihen ratkaisu. Päätöksen on otettava kantaa kaikkiin asiassa esitettyihin vaatimuksiin tai jättää vaatimus tutkimatta.⁴⁰

Hallintolain 7 luvussa määritellään perusvaatimuksia tarkemmin, joka koskee asian ratkaisemista ja hallintopäätöksen muotoa, sisältöä sekä perusteluiden sisällöllisiä vaatimuksia.⁴¹ Päätöksen muotovaatimukset koskevat lopullista hallintopäätöstä, joka sisältää ratkaisun asianosaisen edusta oikeudesta tai velvollisuudesta. Hallintoasian käsitelyn kuluessa saatetaan tehdä erilaisia välipäätöksiä⁴² eli menettelyratkaisuja. Tällaiset menettelyratkaisut eivät ole lopullisia hallintopäätöksiä, eivätkä näitä koske muoto- ja perusteluvaatimukset täysimääräisinä, vaikka ne olisivatkin tehty kirjallisessa muodossa.⁴³

Hallintolain 43 §:n mukaan päätös on annettava kirjallisesti⁴⁴ paperilla tai sähköisenä asiakirjana⁴⁵. Tällä muotovaatimuksella on tärkeä oikeusturvatehtävä, sillä ratkaisuun tyytymättömällä on mahdollisuus saada tietoonsa päätös ja sen perusteet sekä mahdollisuus näiden perusteella arvioida oikeusturvakeinojensa käyttämiseen⁴⁶. Viranomaisen on kirjallisessa hallintopäätöksessään annettava sellaiset keskeiset tiedot, joilla on mer-

⁴⁰ Mäenpää 2013, s. 243.

⁴¹ Mäenpää 2013, s. 243.

⁴² Nämä ratkaisut voivat koskea esimerkiksi kuulemisen-, tarkastuksen suorittamista tai veron ulosoton kieltoa/-keskeyttämistä.

⁴³ Laakso ym., s. 225.

⁴⁴ Päätös voidaan antaa myös suullisesti, jos se on asian kiireellisyyden vuoksi välttämätöntä. Suullinen päätös on myös viipymättä annettava kirjallisena.

⁴⁵ SähkasL 16 §:n mukaan viranomaisella ei ole kuitenkaan velvollisuutta antaa päätöstä sähköisenä asiakirjana. Enemmän hallintopäätösten muodosta ks. Laakso ym., s. 223–225.

⁴⁶ Laakso ym., s. 224.

kitystä asianosaisen oikeusaseman ja tiedontarpeen kannalta. Hallintolain 44 §:n mukaan kirjallisesta päätöksestä on käytävä selvästi ilmi päätöksen tehnyt viranomainen⁴⁷ ja päätösajankohta, asianosaiset⁴⁸, päätöksen perustelut ja lopputulos sekä päätöksestä lisätietoja antavan henkilön yhteystiedot. Päätösajankohdalla tarkoitetaan sitä päivämäärää, jona päätös on virallisesti tehty ja joka on riippumaton siitä, milloin päätös on asianosaisen saatavilla⁴⁹ tai annetaan tälle tiedoksi.

Päätöksen sisällöstä säännellään hallintolain 44 §:n 1 momentin 3 kohdassa:

Kirjallisesta päätöksestä on käytävä selvästi ilmi päätöksen perustelut ja yksilöity tieto siitä, mihin asianosainen on oikeutettu tai velvoitettu taikka miten asia on muutoin ratkaistu.

Päätöksen sisältöä koskevat perusvaatimukset edellyttävät päätöksen tehneeltä viranomaiselta, että se ilmoittaa mitä asioita päätös koskee sekä miten kyseinen asia on ratkaistu. Nämä seikat on ilmaistava selkeästi sekä ymmärrettävästi, kuten hallintolain 9 §:n vaatimus hyvästä kielenkäytöstä edellyttää. Hallintopäätöksen täydellisyysvaatimus liittyy viranomaisen ratkaisupakkoon hallintoasioissa. Selkeästä päätöksestä on käytävä selvästi ilmi miten kyseinen asia on ratkaistu, millä perusteilla ja mihin ratkaisuun on päädytty. Päätöksen täydellisyys ei mahdollista vaihtoehtoisten lopputulosten esittämistä tai osittaisia ratkaisuja.⁵⁰

3.2 Hallintopäätöksen perusteluvelvollisuus

3.2.1 Yleinen perusteluvelvollisuus

Päätöksen perusteleminen on tärkeää erityisesti asianosaisten oikeusturvan kannalta. Perusteluilla päätöksentekijä osoittaa, miten ratkaisun lopputulokseen on päädytty. Tällä tavalla asianosainen voi kontrolloida päätöksenteon objektiivisuutta.⁵¹ Lisäksi riittävät

⁴⁷ Päätöksen tehneellä viranomaisella tarkoitetaan lopullisen asiaratkaisun tehnyttä viranomaista, joka on verotuksessa joko Verohallinto tai verotuksen oikaisulautakunta.

⁴⁸ Enemmän asianosaisuudesta verotuksessa ks. Myrsky – Rabinä, s. 146–147.

⁴⁹ Verotuksessa päätös katsotaan tulleen VOVA:n tietoon päätöspäivänä.

⁵⁰ Mäenpää 2013, s. 244.

⁵¹ Ks. Niemi s. 160.

perustelut antavat todellisen mahdollisuuden harkita muutoksenhaun tarpeellisuutta⁵². Päätöksentekijälle perusteluiden muotoileminen pakottaa punnitsemaan ratkaistavaa asiaa huolellisesti ja se vaikuttaa myös lopputuloksen hyväksyttävyyteen⁵³.

Hallintopäätös perustellaan päätöslauselmassa. Päätöksen perustelemista koskeva yleinen periaate ilmenee hallintolain 45 §:n 1 momentissa:

Päätös on perusteltava. Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä mainittava sovelletut säännökset.

Perustelu muodostuu ratkaisun pohjana olevista tosiseikoista ja oikeussäännöksistä⁵⁴. Perustelemisen kannalta keskeisin osa on päätöslauselma⁵⁵, johon sisältyvät sekä perustelut, että lopputulos. Päätös laaditaan selkeästi erottuviin osiin, kuten tosiseikkojen selvittäminen, mahdolliset käsittelyn aiemmat vaiheet, annetut vastineet tai esitetyt vaatimukset ja lopuksi ratkaisu, jossa on mainittu tosiasiaperustelut ja sovelletut oikeusnormit. Perusteluihin ei tulisi ottaa sellaisia seikkoja, joilla ei ole asian ratkaisun kannalta merkitystä.⁵⁶

Perusteluissa tulisi myös selvittää, miksi jotain seikkaa on pidetty totena, jos asianosaisilla tai aiemmalla viranomaisella on asiasta toinen käsitys. Perusteluista on käytävä ilmi ne seikat ja selvitykset, jotka ovat vaikuttaneet tehtyyn ratkaisuun sekä millä oikeudellisella perusteella siihen on päädytty. Hyvin perusteltu päätös on rakenteeltaan selkeä sekä yksilöllinen vastaus esillä olevaan oikeusriitaan.⁵⁷

3.2.2 Perusteluvelvollisuudesta poikkeaminen

Kaikissa tapauksissa perusteluiden esittämisellä ei ole asianosaisen oikeusturvan kannalta merkitystä ja joskus olosuhteet pakottavat poikkeamaan perusteluvelvollisuudesta.

⁵² Ks. EOA 2013, s. 104.

⁵³ Niemi, s. 160.

⁵⁴ Kulla, s. 270. Tarkemmin päätöksen rakenteesta tämän tutkimuksen kohdassa 3.4.1.

⁵⁵ Päätösten perusteluiden rakennetta ja terminologiaa käytetään esimerkiksi hallintotuomioistuinten päätöksissä, mutta samoja periaatteita terminologiaa voidaan käyttää myös hallinnon tasolla. Ks. Niemi s.161.

⁵⁶ Ks. Niemi, s. 161.

⁵⁷ Ks. Niemi, s. 161–162 .

Hallintolain 45 §:n 2 momentin mukaan yleisestä perusteluvelvollisuudesta voidaan poiketa viidessä poikkeustapauksessa:

1. tärkeä yleinen tai yksityinen etu edellyttää päätöksen välitöntä antamista;
2. päätös koskee kunnallisen monijäsenisen toimielimen toimittamaa vaalia;
3. päätös koskee vapaaehtoiseen koulutukseen ottamista tai sellaisen edun myöntämistä, joka perustuu hakijan ominaisuuksien arviointiin;
4. päätöksellä hyväksytään vaatimus, joka ei koske toista asianosaista eikä muilla ole oikeutta hakea päätökseen muutosta; taikka
5. perusteleminen on muusta erityisestä syystä ilmeisen tarpeetonta⁵⁸.

Luettelo on tarkoitettu tyhjentäväksi, koska yleisten laintulkintaperiaatteiden mukaan ja koska niillä rajoitetaan hyvään hallintoon kuuluvaa poikkeusta saada perusteltu päätös, on poikkeussäännöksiä tulkittava suppeasti. mutta myös muissa laeissa voi olla erityissäännöksiä poikkeamisesta. Poikkeus perusteluvelvollisuudesta ei tarkoita perustelukieltoa, joten on hyvän hallinnon mukaista esittää perustelut, kun niiden esittämiseen on mahdollisuus. Hyvän hallinnon vaatimusten mukaisena voidaan pitää, että mainituissa poikkeustapauksissa perustelut esitetään jälkikäteen asianosaisten niin vaatiessa.⁵⁹

3.2.3 Ratkaisulinjan muutokset

Perusteluvelvollisuudesta poikkeamista koskee kuitenkin yksi erityissäännös, joka on otettava huomioon päätöstä tehdessä. Hallintolain 45 §:n 3 momentin mukaan:

Perustelut on kuitenkin 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa esitettävä, jos päätös merkitsee olennaista muutosta vakiintuneeseen käytäntöön.

Viranomaisen on siten perusteltava päätöksensä myös poikkeusperusteiden tarkoittamissa tapauksissa. Säännöksellä pyritään siihen, että merkittäviä linjamuutoksia perustellaan riittävästi. Säännöksen taustalla on ajatus siitä, että asiassa nyt annettava ratkaisu

⁵⁸ Pelkkä ilmeinen tarpeettomuus ei ole riittävä peruste perusteluvelvollisuudesta poikkeamiseen, vaan tämän lisäksi edellytetään tarpeettomuutta määrittävää erityistä syytä. Ks. Niemivuo ym., s. 336. Tarkemmin perusteluvelvollisuudesta poikkeamisesta ks. Niemivuo ym., s. 338 ss. ja Laakso ym., s. 231 ss.

⁵⁹ Ks. Mäenpää 2013, s. 251.

muuttaa käytäntöä tulevaisuudessa siten, että vastaavanlaiset asiat ratkaistaan jatkossa toisella tavalla. Ratkaisulinjan muutokseen voi olla syynä esimerkiksi lainsäädäntömuutokset, muutos vakiintuneessa oikeuskäytännössä tai kansainvälisessä oikeuskehityksessä tapahtuneet muutokset.⁶⁰

Myös muissa laeissa voi olla erityissäännöksiä perusteluvelvollisuudesta poikkeamiseen. Poikkeamisen on kuitenkin perustuttava lain nimenomaiseen säännökseen, joka oikeuttaa perusteluvelvollisuudesta poikkeamiseen hallintolain yleissäännöksestä⁶¹. Verotusta koskee samat hallintolain päätöksen perustelua koskevat säännökset, koska niillä on sama asema ja samat vaatimukset. Verotusmenettelylaissa on kuitenkin veroratkaisu- ja koskeva oma erityissäännös.

3.3 Perusteleminen verotusmenettelyssä

3.3.1 Perusteluvelvollisuuden pääsääntö

Ennen hallintolakia ei verotuksessa tehtävien päätösten sisällöstä ja perusteluista ollut verolaeissa säännelty tyhjentävästi, vaan hallintomenettelylain säännöksiä noudatettiin soveltuvin osin. Hallintolain tuomat muutokset vaikuttivat verotuksessa annettavien päätösten sisältöön. Hallintolaissa päätöksen sisältövaatimuksia oli silloisiin voimassa oleviin verotusmenettelylain säännöksiin verrattuna tarkennettu, ja päätöksen sisällölle asetettiin hyvin yksityiskohtaiset vaatimukset, joita esimerkiksi verotuksen päätöskirjat verolippu⁶² ja selvitys verotuksesta⁶³ eivät täyttäneet. Vastaavasti verotusmenettelylain perusteluja koskevia säännöksiä jouduttiin muuttamaan hallintolain voimaan tulon jälkeen⁶⁴.

⁶⁰ Ks. Niemivuo ym., s. 344–345.

⁶¹ Ks. Mäenpää 2013, s. 249.

⁶² ”Verolippu” terminä poistui verotusmenettelylaista ja se korvattiin termillä ”verotuspäätös”. Ks. HE 91/2005, s. 37.

⁶³ Verotuspäätökseen merkitään koneellisesti verovelvollisen yksilöintitiedot, verotuksen toimittanut viranomainen ja sen yhteystiedot sekä verotuspäätöksen tulostuspäivämäärä. Verotuspäätöksessä on lisäksi tiedot verovelvollisen tuloista, varoista, veroista, maksuista, veronpalautuksesta ja jäännösverosta sekä liitteinä ohjeet muutoksenhakuun.

⁶⁴ Ks. HE 117/2003, s. 11.

Ennen lakimuutosta päätöksen perusteleminen säänneltiin verotusmenettelylain 26 §:n 5 momentissa⁶⁵. Hallintolain voimaantulon jälkeen verotusmenettelylain päätöstä koskevaa sääntelyä tarkennettiin vastaamaan hallintolain tarkoittamaa hyvää hallintoa ja säännökset päätöksen perusteleminen siirrettiin omaksi pykäläksi verotusmenettelylain 26 b §:än:

Päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan veroilmoituksesta tai oikaisuvaatimuksesta tai jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi.

Veroilmoituksesta poikettaessa perusteluiden ei tarvitse olla verotuspäätöksessä, vaan ne pidetään saatavina verovirastossa. Jos veroilmoituksesta poikettaessa sovelletaan arvioverotusta, veron kiertämistä, peiteltyä osinkoa, selvittämätöntä omaisuuden lisäystä, kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa tai veronkorotusta koskevia säännöksiä, asiakirjoihin on merkittävä päätöksen perusteena oleva lainkohta.

Päätös voidaan jättää perustelematta silloin, kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta.

Ensimmäisessä momentissa on viittaus perusteluvelvollisuuteen aina, kun verotuksesta poiketaan tai muutetaan verovelvollisen vahingoksi. Tässä viitataan suoraan verotusmenettelylain 56 §:ään, joka käsittelee verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi⁶⁶, sekä verotusmenettelylain 75 §:ään siltä osin, kun seurannaismuutos tehdään verovelvollisen vahingoksi. Oikaisupäätöksiin ja muutoksenhaun päätösten perusteluihin olisi aina perustelutekstien lisäksi liitettävä sovelletut lainkohdat⁶⁷.

3.3.2 Poikkeaminen yleisestä perusteluvelvollisuudesta

Pykälän toisessa momentissa tarkennetaan perusteluiden sisältöä ja saatavuutta, kun poikkeaminen on tehty verotuksen toimittamisen yhteydessä⁶⁸. Säännös tarkentaa päätöksen perusteluiden säilyttämistä ja dokumentointia, jotka käytännössä tallennetaan

⁶⁵ Ennen lakimuutosta VML 26 §:n 5 momentin mukaan: ”...verotuspäätös on perusteltava, jos siinä poiketaan verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikaisuun tai jälkiverotuksen verovelvollisen vahingoksi.”

⁶⁶ Ks. Puronen 2010, s. 213.

⁶⁷ Ks. HE 117/2003, s. 18.

⁶⁸ Sanamuoto ei sinänsä estä soveltamista säännöstä jälkikäteisessä verotuksen oikaisussa, jos silloinkin poiketaan annetusta veroilmoituksesta.

Verohallinnon tietojärjestelmään, koska verovelvolliselle massamenettelyn yhteydessä postitettavaan verotuspäätöksen ei voida kirjoittaa perusteluja, mutta verovelvolliselle voidaan esittää päätöksen perustelut tämän niin halutessaan. Lisäksi perusteluvelvollisuutta on tarkennettu siten, että lainkohta on kirjoitettava näkyviin tapauksissa, joissa poikkeaminen on erityisen olennaista. Näissä tapauksissa verovelvollisen oikeusturvan kannalta katsottiin olevan tarpeen, että asiakirjoista on perustelujen lisäksi luettavissa tällaiseen poikkeamiseen oikeuttava säädös. Muissa tapauksissa katsotaan riittäväksi, että asiakirjoihin on merkitty lyhyt perustelu siitä, minkä vuoksi verotus on toimitettu veroilmoituksesta poikkeavalla tavalla.⁶⁹

Pykälän kolmannessa momentissa poiketaan perusteluvelvollisuudesta, kun kyse on ilmeisestä tarpeettomuudesta. Ilmeisen tarpeettomina perusteluja voitaisiin yleensä pitää silloin, kun verovelvollisen tekemä oikaisuvaatimus hyväksytään. Perusteluilla on kuitenkin merkitystä silloin, kun verovelvollisen vaatimus hyväksytään, mutta se hyväksytään eri perustein kuin verovelvollinen on vaatinut. Lisäksi perustelut on kirjoitettava, jos on odotettavissa, että Veronsaajien oikeuden valvontayksikkö tulee valittamaan⁷⁰ päätöksestä⁷¹. Säännös antaa mahdollisuuden arvioida perustelujen tarpeellisuutta asianosaisen tiedontarpeen ja oikeusturvan kannalta⁷². Kun oikaisualoitteen on tehnyt Veronsaajien oikeuden valvontayksikkö, on päätös aina perusteltava.

Viranomaisen perusteluilla on merkitystä myös muutoksenhakuviranomaiselle. Hyvin perustellun päätöksen avulla muutoksenhakuviranomainen tietää, miltä osin ja miten asiaa on selvitetty verotusta toimitettaessa. Oikaisulautakunnan tekemät perustelut ovat yleensä huomattavasti perinpohjaisempia ja asiaa on selvitetty perusteellisemmin kuin verotusta toimitettaessa. Muutoksenhakuviranomainen harkitsee aiemmin saadun selvityksen ja tehdyn päätöksen perusteluiden pohjalta, onko asiassa tarvetta lisäselvitykselle vai voiko asian ratkaista jo annetuilla selvityksillä.⁷³

⁶⁹ Ks. Myrsky 2004, s. 135–136. Samoin HE 117/2003, s. 18. Myös Puronen 2010, s. 213 ss.

⁷⁰ VOVA päättää itsenäisesti, mistä tapauksista se hakee muutosta, joten hyväksytyissäkin tapauksissa lyhyet perustelut ovat suositeltavia.

⁷¹ Ks. HE 117/2003, s. 18.

⁷² Ks. Myrsky 2004, s. 136.

⁷³ Ks. Puronen 2010, s. 212.

3.4 Perusteluiden riittävyys verotuksessa

3.4.1 Päätöksen rakenne

Lakia soveltavan päätöksenteon ydinkysymys on se, minkälainen sisältö tehtävälle päätökselle on voimassa olevan oikeuden mukaan annettava. Päätöksenteon rakenteen puolesta normisidonnainen ratkaiseminen on kahtiajakoinen, missä se toisaalta koostuu faktakysymyksestä ja toisaalta oikeuskysymyksestä. Faktakysymyksellä tarkoitetaan esillä olevassa tapauksessa esiintyvien tosiseikkojen toteamista. Oikeuskysymyksellä taas tarkoitetaan tähän tapaukseen sovellettavan oikeusnormin selvittämistä oikeuslähteitten pohjalta.⁷⁴

Ratkaisu saadaan alistamalla tosiseikasto oikeussäännösten yhteyteen. Ratkaisun muoto voidaan esittää myös loogisena syllogismina⁷⁵, jossa annetuista premisseistä seuraa johtopäätös. Syllogismin yläauseena on normipremissi ja alauseena faktapremissi eli tosiseikaston kuvaus, jonka jälkeen seuraa näistä johdettu ratkaisu. Tosiseikat ja selvitykset selostetaan ja samalla kuvataan asian käsittelyvaiheet. Ratkaisun tulee perustua totuudelliseen tietoon ja perusteluista tulee ilmetä selvitettyiksi katsotut seikat, joihin tehty ratkaisu perustuu. Perustelut eivät saa olla yleisluonteisia viittauksia asiassa esitettyyn aineistoon vaan niiden on oltava riittävän konkreettisia ja yksilöityjä⁷⁶. Perusteluiden sisältöä ja laajuutta voidaan arvioida tapauskohtaisesti asian olosuhteiden ja asianomaisen tiedontarpeen kannalta⁷⁷.

Oikeudellinen perustelu eli normipremissi koostuu ratkaisussa sovelletuista säännöksistä. Päätöksessä on myös ilmoitettava ne sovelletut säännökset, jotka ovat olleet ratkaisun perusteena. Säännöstä on tässä yhteydessä ymmärrettävä laajasti, riippumatta niiden asettajasta tai normihierarkisesta asemasta, joten se tarkoittaa lainkohtia tai lain perusteella annettuja alemman asteisia säännöksiä. Viranomaisen määräykset voidaan luonnehtia sitoviksi oikeussäännöiksi, kun niiden antamiseen on lailla valtuutettu valtion keskushallintoon kuuluva viranomainen. Sovellettavaksi voivat tulla kansallisen oikeu-

⁷⁴ Laakso s. 56.

⁷⁵ Syllogismi tarkoittaa yksinkertaista päätelmää, jossa on kaksi premissiä eli perustetta.

⁷⁶ Laakso ym., s. 228 ja esimerkiksi KHO:2013:31 kohta 2.3.5.

⁷⁷ Niemivuo ym., s. 337. Perusteluiden sisältöön saattaa vaikuttaa myös salassapitoa koskevat rajoitukset.

den ja kansainvälisten sopimusten lisäksi EU-oikeuden oikeudelliset normit tai yleiset oikeusperiaatteet.⁷⁸ Hallinnon antamat viranomaisohjeet eivät ole sitovia oikeussääntöjä.⁷⁹ Viittaus säädöksen pykälän ja tarvittaessa momenttiin on yleensä riittävää, mutta säännösten sisällön selostaminen päätöksessä saattaa joissain tulkinnanvaraisissa tapauksissa olla tarpeellista⁸⁰.

Syllogistisessa päätöksentekomallissa on kolme pääelementtiä, joista ensimmäinen, ylälauseen asettaminen, jakautuu tapauksessa sovellettavan oikeusnormin valintaan sekä tuon normi riittävän täsmälliseen valintaan. Toisena pääelementtinä on tosiseikkojen toteaminen ylälauseen käsittein eli formulointi. Kolmas pääelementti on johtopäätöksen tekeminen premissien pohjalta eli oikeusseuraamuksen määrittäminen soveltamalla asianomaista normistoa tosiseikastoon.⁸¹ Nämä ratkaisun osatekijät saattavat sisältää tiedollista epävarmuutta ja samalla myös jättää soveltajalle liikkumatilaa. Näitä epävarmuus- ja väljyyselementtejä ovat esimerkiksi sovellettavan oikeusnormin valinta⁸², epä-tietoisuus sovellettavan normin sisällöstä⁸³, faktapremissin muotoilu⁸⁴ sekä ratkaisun sisällön osalta⁸⁵.

Syllogistisessa perustelussa on kyse oikeudellisen ratkaisun sisäisestä oikeuttamisesta eli justifioinnista. Tämä tarkoittaa, että johtopäätös on oikea, jos premissit pitävät paikkansa ja johtopäätös on niistä oikealla tavalla johdettu. Tässä on huomattava, ettei syllogismi lausu mitään premissien oikeellisuudesta.⁸⁶ Faktinen ratkaisutoiminta käsittää myös premissien muotoamisen⁸⁷. Vastaus premissien hyväksyttävyyttä, eli oikeudellisen

⁷⁸ Ks. Laakso ym., s. 229. myös Kulla, s. 274 ss.

⁷⁹ Ks. Niemivuo ym., s. 337.

⁸⁰ Kulla, s. 274. esimerkkinä mainitaan ylikansallinen sääntö tai hallinnon sisäisen normiston soveltamisen päätöksessä.

⁸¹ Laakso, s. 57.

⁸² Soveltajalle voi jäädä liikkumavaraa, miten asianomainen tosiseikasto säännösten kannalta kvalifioidaan ja mitä oikeusnormia mahdollisessa valintatilanteessa sovelletaan. Ks. Laakso, s. 57.

⁸³ Ennen soveltamista normille on annettava merkityssisältö. Ks. Laakso, s. 57 ja s. 131 ss.

⁸⁴ Epävarmuus riippuu tosiseikaston kuvauksen tarkkuudesta ja sovellettavasta todistusteoriasta. Ks. Laakso, s. 58 ja s. 60 ss.

⁸⁵ Liikkumavapautta saattaa jäädä oikeusseuraamuksen osalta, jos sovellettava säännös sisältää harkintamarginaalin. Ks. Laakso, s. 58 ja s. 132–134.

⁸⁶ Laakso, s. 58.

⁸⁷ Sovellettava oikeusnormin valinnassa, kun normi ei ole yksiselitteinen, ja sen sisällön presisoinnissa (ylälauseen formulointi) samoin kuin tosiseikkojen toteamisessa (alalauseen formulointi) ei loogisista keinoista ole apua. Laakso, s. 58.

ratkaisun ulkoista justifiointia koskevaan kysymykseen perustuu muuhun kuin loogisen päättelyn varaan.

Päätösheuristiikan kannalta katsottuna oikeudellinen ratkaisu ei tosiasiallisesti tapahdu arvioimalla näyttökysymystä ja oikeuskysymystä erikseen, vaan ratkaisutoiminnalle on ominaista kokonaisvaltainen ajattelutapa. Kun ratkaisija harkitsee kannanottoaan erilaisiin premissivaihtoehtoihin, hän on samalla tietoinen, minkälaiseen lopputulokseen kukin vaihtoehto johtaa⁸⁸. Normisidonnaista päätöksentekoa ei voida hallita yhden ja kaikenkattavan teoreettisen mallin avulla. Kulloinkin kyseessä olevan asian luonteesta ja sääntelyinformaation ominaispiirteistä riippuen sekä päätösheuristiikka että justifikaatio on käsitettävä tietyssä määrin tilannesidonnaisiksi.⁸⁹

3.4.2 Tosiasiaperustelut

Tosiasiaperusteluilla tarkoitetaan päätöksen perusteena olevia pääasiallisia syitä ja päätöksestä on käytävä ilmi välittömästi asian ratkaisun perusteena olevat seikat ja selvitykset⁹⁰. Riippumatta siitä, onko verotuksesta poikettu verotusta toimitettaessa tai jälkikäteen, päätökset kuuluu perustella. Verotusta toimitettaessa verovelvolliselle lähetetään kuulemiskirje, jossa esitetään, miten verotusta tullaan muuttamaan. Verovelvollisen harkintaan jää, haluaako tämä antaa asiassa lisäselvitystä vai ratkaistaanko asia, miten asia on kuulemiskirjeessä esitetty.

Mikäli kuulemiseen annetaan vastine, tehdään asiassa ratkaisu, missä on otettu kantaa vastineessa esitettyihin seikkoihin. Tämä ratkaisu perusteluineen postitetaan verovelvolliselle ja samalla ilmoitetaan, että tämä tulee saamaan tehdyn ratkaisun sisältöisen verotuspäätöksen, missä on liitteenä ohjeet muutoksenhakuun.

Mikäli kuulemiseen ei anneta vastinetta, asia usein ratkaistaan kuulemiskirjeessä esitetyn mukaisesti. Tässäkin tapauksessa päätös tehdään ja perustellaan erikseen, mutta sitä ei lähetetä tiedoksi verovelvolliselle vaan muuttuneet tiedot ovat saatavilla verotoimis-

⁸⁸ ”Faktat heijastuvat normeihin ja normit faktoihin”. Laakso, s. 59.

⁸⁹ Laakso, s. 61–62.

⁹⁰ Ks. Niemivuo ym., s. 337.

tossa ja ratkaisun mukainen verotuspäätös muutoksenhakuohjeineen toimitetaan verovelvolliselle.

Verotuksen oikaisujen taustalla on yleensä verotarkastus ja siitä laadittu verotarkastuskertomus, joka on tarkastajan selostus suoritetusta tarkastuksesta ja siinä havaitussa verotukseen havaituista seikoista sekä ehdotetuista toimenpiteistä, joihin näiden vuoksi olisi ryhdyttävä⁹¹. Verotarkastuskertomus lähetetään vastinetta varten tiedoksi verovelvolliselle ja tälle varataan antaa asiassa lisäselvitystä. Kuulemisajan umpeuduttua verotuksen oikaisu toimitetaan⁹² saatujen selvitysten perusteella. Jälkikäteen tehdyissä ratkaisuissa päätös perusteluineen ja muutoksenhakuohje toimitetaan verovelvolliselle erikseen.

Verotarkastuksen jälkeen tehtävässä verotuksen oikaisussa voi päätöksen perusteleminen jäädä käytännössä vain viittaukseksi tehtyyn verotarkastuskertomukseen, jolloin siinä tarkastajien esittämiä perusteluja, esimerkiksi veronkierrosta ja peittelystä osingosta, ajatellaan olevan osa lopullista oikaisupäätöstä⁹³. Se, miltä osin perustelujen katsotaan olevan riittäviä, pyrin havainnollistamaan seuraavilla oikeustapauksilla.

Helsingin hallinto-oikeuden 4.12.2014 tekemä päätös numero 14/1268/4 koski tilikauden 2012 arvonnäisäverotusta. Siinä kuolinpesän edustaja oli ollut yhteydessä puhelimitse Verohallintoon kysyäkseen traktorimönkijän vähennyskelpoisuudesta metsätilan arvonnäisäverotuksessa. Verohallinnosta oli valittajan mukaan ensin sanottu, että koko arvonnäisävero olisi vähennyskelpoista. Myöhemmin eri virkailijan kanssa oli selvitetty traktorimönkijän käyttöä puhelimitse, jolloin ilmeni, että traktorimönkijällä oli ollut myös yksityiskäyttöä. Virkailija oli ilmoittanut puhelimesta, että traktorimönkijästä katsotaan kuuluvan kalustoon vain puolet ja sen arvonnäisäverosta vain puolet on vähennyskelpoista.

⁹¹ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 107 ja Puronen 2010, s. 209. Enemmän verotarkastuksesta ja verotarkastuskertomuksen sisällöstä ks. Myrsky – Rabinä, s. 89 ss.

⁹² Ks. Myrsky – Rabinä, s. 89 ss. Verotarkastuskertomuksen perusteella tehtävän ratkaisun tekee verotarkastajasta erillinen verotus- ja/tai maksuunpanopäätöksen tekijä.

⁹³ Tällaisia ”pelkistettyjä” päätöksen perustelumalleja on kokemuksen mukaan ollut etenkin niissä tapauksissa, jossa lopulliseen verotarkastuskertomukseen ei ole annettu vastinetta.

Verohallinto teki päätöksen puhelimesta ilmoittamalla tavalla ja lisäksi maksuunpanulle arvonnäköverolle määrättiin veronkorotusta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella. Verohallinnon päätöksessä ei tarkemmin perusteltu, mihin traktorimönkijää koskeva päätös perustui. Kuolinpesä vaati valituksessaan, että Verohallinnon päätös oli kumottava, koska päätöstä vähennyskelpoisuuden puolittamisesta ei perusteltu ja viranomaisen oli laiminlyönyt hallintolaissa sille määrätyn perusteluvelvollisuuden.

Hallinto-oikeus sovelsi päätöksessään hallintolain 45 §:ä ja totesi, että itse päätökseen ei ollut merkitty verotusasiakirjoista ilmeneviä hankintamenon jakoa yksityis- ja metsätalouden osuuksiin koskevia perusteita, joten se piti Verohallinnon päätöstä tältä osin puutteellisesti perusteltuna. Hallinto-oikeus katsoi kuitenkin, että valittajan ja verovirkailijan käymän puhelinkeskustelun aikana vähennysoikeutta oli selvitelty ja asiaa oli myös kuolinpesän tietoon saatetussa Verohallinnon lausunnossa selvitetty sekä riitakysymyksen laatu huomioiden, ettei päätöstä ollut tarvetta kumota tällä perusteella, mutta hallinto-oikeus kuitenkin poisti kuolinpesälle määrätyn veronkorotuksen⁹⁴.

Vaikka hallinto-oikeus piti päätöstä puutteellisesti perusteltuna, hyväksyi se päätöksen perusteluiksi osittain suullisen⁹⁵ selvittämisen sekä päätösasiakirjasta erillisen Verohallinnon lausunnan. Perusteluiden puuttumisessa oli tässä kyse enemmänkin perusteluiden osasta, sillä päätöksen perusteluista puuttui selvitys hankintamenon jaosta. Perusteluiden puute ei kohdistunut sovellettuihin oikeusohjeisiin tai miten oikeusohjeita sovelletaan vaan tapauksen tosiseikaston toteamisesta päätöksessä. Hallinto-oikeus katsoi, että tosiasia-perustelun osalta voidaan viitata päätöksen ulkopuoliseen selvitykseen, kunhan asian ratkaisun kannalta riittävä oikeusperustelu on päätöksessä.

Tätä näkemystä vahvistaa Hämeenlinnan hallinto-oikeuden 4.11.2013 tekemä päätös numero 13/0536/1, missä yhtiölle oli veronoinnissa / jälkiverotuksessa vuosille 2005–2009 lisätty sille kuulumattomia kuluja ja vähennetty toiselle yhtiölle kuuluvia kuluja sekä yhtiön katsottiin jakaneen peiteltyä osinkoa. Yhtiölle tehdyssä verotuksen oi-

⁹⁴ Asiassa eri mieltä olleen hallinto-oikeustuomarin mukaan kuolinpesää olisi tullut kuulla poikkeamisesta ja, koska tätä arvonnäköveron maksuunpanoon liittyvää puutetta ei voi jälkikäteen korjata, päätös olisi pitänyt kumota ja poistaa veronkorotuksineen.

⁹⁵ Ks. HE 72/2002, s. 98. Päätös voitaisiin antaa suullisesti, jollei kirjallista muotoa voida käyttää asian kiireellisyden vuoksi.

kaisupäätöksessä oli viitattu tarkastuskertomukseen ja yhteenvetona kerrottiin, miten tuloverotus muuttuu ja kuinka paljon peiteltyä osinkoa katsottiin jaetun. Lisäksi päätöksessä oli sovellettu verotusmenettelylain 29 §:ä peittelystä osingosta. Hallinto-oikeus totesi, että verotuspäätöksien perusteluissa oli viitattu verotarkastuskertomuksessa esitettyihin perusteisiin⁹⁶ ja hylkäsi verovelvollisen valituksen.

Päätöksissä, joiden perusteluissa todetaan esimerkiksi jaetun peiteltyä osinkoa tarkastuskertomuksessa esitetyllä tavalla, ovat perustelumielessä hyvin suppeita mutta riittävinä. Tällaisten suppeiden perusteluiden käyttämistä tulisi kuitenkin välttää, mutta ei myöskään tarkoituksenmukaista kirjoittaa verotuspäätökseen verotarkastuskertomuksessa tehtyjä havaintoja ja verotarkastajan johtopäätöksiä kokonaan uudestaan. Perustelulta vaaditaan myös käytetyn säännöksen tosiasiallista soveltamista käsiteltävään asiaan, joten pelkkä säännöksen mainitseminen sovellettuna oikeusohjeena ei riitä⁹⁷.

3.4.3 Oikeusperustelut

Päätöksessä, kuten aiemmin todettiin, on ilmoitettava ne sovelletut säännökset, jotka ovat olleet ratkaisun perusteena. Tätä oikeusperustelujen tärkeyttä kuvastaa Helsingin hallinto-oikeuden 7.5.2012 tekemä päätös numero 12/0441/6, missä E Oy:n verovuosia 2004–2007 koskevasta verotarkastuskertomuksesta ilmeni, ettei yhtiöllä ollut kaupparekisteriin merkittyä toimitusjohtajaa, mutta yhtiön varsinainen jäsen A oli toiminut yhtiössä toimitusjohtajan asemassa. E Oy ei maksanut palkkaa A:lle vaan yhtiötä oli laskutanut toimitusjohtajan työstä A:n hallinnoima yhtiö S Oy, jonka liikevaihto koostui kokonaisuudessaan laskutuksista E Oy:lle. Verotarkastuksessa A:n katsottiin olleen E Oy:n palkansaaja ja yhtiöiden E ja S välinen laskutus katsottiin perusteettomaksi.

Verovirasto toimitti jälkiverotukset ja verotuksen oikaisut verotarkastuksessa esitetyn mukaisesti ja lisäsi A:n tuloon arvioi E Oy:n maksaman palkan, josta oli vähennetty S Oy:n nimissä maksetut palkat. E Oy:n verotarkastuskertomuksesta ilmeni, että verotus-

⁹⁶ Hallinto-oikeus sovelsi päätöksessään HL 45 §:ä.

⁹⁷ Ks. KHO 6.11.1998 T 2446. ”Koska valtioneuvosto ei ollut esittänyt niitä perusteita, joiden nojalla yhtiön hakemus oli katsottu postitoimintalain 1 §:n 1 momentissa säädetyn tarkoituksen vastaiseksi, korkein hallinto-oikeus kumosi valtioneuvoston päätöksen ja palautti asian valtioneuvostolle uudelleen käsiteltäväksi.”

menettelylain 28 §:n veron kiertämistä koskeva säännös oli merkitty yhtiön asiakirjoihin, muttei A:n asiakirjoihin eikä yhtiön asiakirjoihin siltä osin kun oli käsitelty A:n palkkatuloon lisättäviä määriä.

Hallinto-oikeus totesi päätöksessään, että A:n toimitusjohtajan työstä E Oy:ltä saaman palkan kierrättäminen S Oy:lle ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta, kun kyseessä oli A:n henkilökohtaiseen työpanokseen perustuva työkorvaus. Veroviraston A:lle tekemiin päätösasiakirjoihin ei oltu merkitty sovellettavaksi lainkohdaksi verotusmenettelylain 28 §:ä (veronkiertosäännöstä) vaan ainoastaan tuloverolain 29 § ja ennakkoperintälain 13 §, joten hallinto-oikeus kumosi jälkiverotukset ja verotuksen oikaisut menettelyvirheen vuoksi.

Asiassa järjestettiin äänestys ja esittelijä jätti eriävän mielipiteen. Eri mieltä olevan hallinto-oikeustuomarin ja esittelijän mielestä veronkiertopykälän merkitseminen yhtiön asiakirjoihin oli riittävää, koska A:n päätöstekstissä oli selvitetty, että palkka oli tosiasiallisesti laskutettu myyntiprovision nimellä. Lisäksi A itse oli ottanut kantaa veronkiertopykälän soveltamiseen asiassa, joten jälkiverotukset ja verotuksen oikaisut olisi voitu määrätä tuloverolain 29 §:n ja ennakkoperintälain 13 §:n perusteella.

Hallinto-oikeus sovelsi päätöksessään verotusmenettelylain 26 b §:ä, jonka mukaan sovellettaessa verotusmenettelylain 28 §:ä on kyseinen säännös mainittava päätöksessä⁹⁸. Tosiseikkojen perusteella kyseessä oli veronkierto, mutta sen mainitsematta jättäminen päätöksessä oli perusteluvirhe. Vaikka veronkiertosäännös oli mainittu verotarkastuskertomuksessa tai valittajan omistaman yhtiön oikaisupäätöksessä ja verovelvollinen oli yhtiön kautta tietoinen siitä, että kyse oli veronkierrosta, ei näiden seikkojen katsottu täyttävän lain vaatimaa perusteluvollisuutta.

Pelkkä viittaaminen verotarkastuskertomukseen ei ollut riittävää myöskään Helsingin hallinto-oikeuden 4.5.2012 tekemä päätöksessä numero 12/0435/6, missä oli kyse samantyyppisestä osakeyhtiön (X Oy) osakkaan (A) palkaksi katsotun suoritteiden kanavoimisesta konsulttipalkkiona osakkaan omistamaan kommandiittiyhtiöön (Y Ky).

⁹⁸ Se olisiko päätöksessä pitänyt soveltaa HL 45 §:ä ei ole tässä merkitystä, koska myös siinä edellytetään päätöksen perusteena olevien sovellettujen oikeusohjeiden mainitsemista päätöksessä.

Hallinto-oikeuden päätöksen mukaan, vaikka A:n työsuhteen tunnusmerkit täyttyisivät suhteessa X Oy:öön, ei pelkästään soveltamalla tuloverolain 16.1 §:ä ja 29 §:ä sekä ennakoperintälain 13 §:ä, voitu lisätä A:n henkilökohtaiseen tuloon jälkiverotuksin Y Ky:n X Oy:ltä laskuttamia konsulttipalkkioita, jotka Y Ky oli ilmoittanut elinkeinotulonaan. Hallinto-oikeus katsoi, ettei jälkiverotusta toimitettaessa oltu verotusmenettelylain 28 §:ä (veronkierto) soveltaen tutkittu, oliko Y Ky:n, A:n ja X Oy:n kesken sovittu työskentelystä ja työkorvauksen laskuttamisesta Y Ky:n nimissä sillä tavoin, että järjestely ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Koska verotusmenettelylain 28 §:ä ei sovellettu jälkiverotusta toimitettaessa, hallinto-oikeus kumosi jälkiverotuksen.

Hallinto-oikeus sovelsi päätöksessään tältä osin myös verotusmenettelylain 26 b §:ä. Kuten päätöksestä käy ilmi, jos muodollisesti ja toiminnallisesti selvään asiantilaan⁹⁹ halutaan puuttua, on sovellettava veronkiertopykälää, joka mahdollistaa toiminnan tarkastelun ja verottamisen tosiasiallisessa muodossa¹⁰⁰.

Nämä päätökset yhdessä osoittavat, että pelkkä viittaaminen tarkastuskertomuksessa esitettyihin säännöksiin ei yksin riitä. Päätöksen perusteleminen on sitä, että asiassa esitetystä näytöstä tehdään johtopäätöksiä ja tämä päättelyketju kirjataan näkyviin päätökseen¹⁰¹. Perustelujen on oltava riittävän selkeitä, yksilöityjä ja ymmärrettäviä¹⁰². Etenkin oikeudellisten perusteluiden tulee käydä selville varsinaisesta päätöksestä eikä sen liitteistä tai selvityksistä, kuten edellä olevat esimerkit osoittavat.¹⁰³

⁹⁹ Hallinto-oikeus korosti päätöksessään, että palkan ja työkorvauksen rajanveto tehdään kokonaisarviointina ja osapuolten välisen sopimuksen sisältö on lähtökohtana, kun tulkitaan onko kyse työsuhteesta vai ei. Osapuolten selvästi ilmaisema käsitys on ratkaiseva, jos olosuhteet ja osapuolten toiminta tukevat tätä käsitystä. Todelliset työskentelyolosuhteet kuitenkin ratkaisevat asian viimekädessä.

¹⁰⁰ Ks. myös KHO:2014:119. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi tällaisen menettelyn seuraamukset huomioon ottaen vaatinut verotusmenettelystä annettuun lakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta uudelleenluonnehdintaan.

¹⁰¹ Ks. EOA 3.12.2004 Dnro 1024/4/03.

¹⁰² Ks. EOA 8.5.2007 Dnro 3934/4/06.

¹⁰³ Ks. Laakso ym., s. 228 ss. Katso esimerkiksi KHO 27.8.2010 T 1972, jonka mukaan ”Opetusministeriön päätöksestä, jossa oli asian lopputuloksen lisäksi mainittu ainoastaan valtion liikuntaneuvoston antaneen asiasta lausunnon ja liikuntalain 7 §:n 4 momentti, ei ollut todettavissa, millä tavoin ministeriö oli käyttänyt harkintavaltaansa asiassa.” ja KHO 20.11.2009 T 3300, jonka mukaan ”Vakuutusosikeus ei kuitenkaan ollut perustellut tunnistetietojen julkisuudesta poikkeamista koskevaa päätöstään asia- tai asiaryhmäkohtaisesti. Päätöksen perusteluista ei käynyt ilmi, miksi tunnistetietoja ei ollut voida antaa ja minkä päätöksessä viitatus salassapitointressin turvaamiseksi tunnistetietojen salassa pitä-

Vaikka päätösten perustelemisen vähimmäisvaatimukset ja rajat vaikuttavat selkeiltä, on ainakin hallinto-oikeuksien ratkaisukäytännössä esiintynyt pientä heilahtelua perusteluiden muodosta ja riittävydestä. Tarkastuskertomuksen perusteella tehdyn tulonlisäyksen takia määrätään yleensä myös veronkorotusta. Veronkorotuksesta ei mainita tarkastuskertomuksessa, mutta tarkastuskertomuksen vastinepyynnössä mainitaan veronkorotuksen määräämisen mahdollisuudesta. Toimitettavassa verotuksessa veronkorotusta määrätään, mutta korotukselle ei ole aina esitetty tarkempia perusteluita.

Helsingin hallinto-oikeuden 29.9.2014 tekemässä päätöksessä numero 14/0856/6, joka koski verovuotta 2007, otettiin kantaa veronkorotuksen määräämiseen riittäviin perusteluihin. Verohallinnon päätöksellä verotuksen oikaisussa verovelvollisen vahingoksi oli valittajalle lisätty pääomatuloon kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden myynnistä saatua luovutusvoittoa. Samalla lisätylle tulolle määrättiin veronkorotusta 4000 euroa. Oikaisulautakunta oli hylännyt verovelvollisen vaatimuksen päätöksen kumoamisesta ja toimitetun verotuksen voimaansaattamisesta sekä veronkorotuksen ja jäännösveron koron poistamisesta. Verovelvollisen valituksessa vaadittiin veronkorotuksen poistamista, koska Verohallinnon omaan tulkintaan tai virheeseen perustuva veronkorotus oli perusteeton.

Hallinto-oikeus totesi veronkorotuksen perusteluista, ettei verotuksen oikaisupäätöksessä mainittu säännöstä, jonka perusteella veronkorotus määrättiin. Hallinto-oikeus kuitenkin otti huomioon verotusmenettelylain 57 §:n, jonka mukaan verotusta oikaistaessa verovelvollisen suoritettavaksi on määrättävä myös veronkorotus, ja verovelvolliselle selvityspyynnössä mainitun verotusmenettelylain 32 §:n 3 momentti. Näin ollen hallinto-oikeus katsoi, etteivät perustelut olleet sillä tavoin puutteelliset, että veronkorotus olisi tullut sillä perusteella poistaa. Hallinto-oikeus hylkäsi valituksen, koska määrättyä veronkorotusta ei pidetty lisättyyn tuloon nähden liian suurena.

Hallinto-oikeus sovelsi päätöksessään hallintolain 45 §:ä, joka on perusteluvaatimuksiltaan tiukempi kuin verotusmenettelylain 26 b §, jonka mukaan veronkorotuspykälä on mainittava sitä määrättäessä. Hallinto-oikeuden päätöksen mukaan kuulemiskirjeen si-

minen kulloinkin oli ollut välttämätöntä.” Kummassakin tapauksessa KHO kumosi ja palautti päätökset uudelleen käsittelyä varten.

sältö ja siellä mainittu veronkorotussäännös oli osa päätöksen perusteluja yhdessä verotusmenettelylain 57 §:n kanssa, koska hallinto-oikeus katsoi nämä riittäviksi perusteiksi. Verohallinnon päätösasiakirjasta ei käynyt ilmi oikeusperusteluja, millä veronkorotuspykälän momentilla tai millä perusteella veronkorotus määrättiin ja oliko kyse törkeästä huolimattomuudesta tai vain virheellisestä veroilmoituksesta. Nyt Verohallinto oli laiminlyönyt selvästi päätöksen perusteluvollisuuden, jonka hallinto-oikeus, yhdistelemällä kuulemiskirjeen tietoja ja verotuksen oikaisusäännöksen valtuutukseen, hyväksyi.

Hallinto-oikeuden päätös tekisi päätöksen perustelemista koskevat säännökset pääosin turhiksi, koska viittaus esimerkiksi kuulemiskirjeeseen ja siellä esitettyyn selvitykseen olisi riittävää perustelua. Veronkorotuksen määräämisen ollessa ihmisoikeussopimuksen kannalta rikosasia, johon sovelletaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan mukaista oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin¹⁰⁴, on päätöksen riittäviä perusteluja menettelyllisenä oikeusturvakeinona tässä hallinto-oikeuden päätöksessä mielestäni väheksytty.

Tehty päätös voi olla lopputulokseltaan oikein, mutta päätöksen perustelut voivat puuttua kokonaan tai olennaisin osin, joten ei ole täysin varmaan miksi tällaiseen ratkaisuun on päädytty. Puutteelliset perustelut tekevät päätöksestä epäselvän ja asianosaisille sekä mahdolliselle muutoksenhakuasteelle jää epäselväksi miksi ja mitä lakeja soveltaen kyseiseen ratkaisuun on päädytty. Päätöksen perustelemattomuus tai puutteellinen perustelu on menettelyvirhe, joka voidaan korjata jälkikäteen.

¹⁰⁴ Ks. Äimä, s. 238–238 ja siellä mainitut viitteet.

4. Päätöksen oikeusvaikutukset

4.1 Päätöksen vahvuus

Hallintopäätöksillä on yleisiä ominaisuuksia, jotka liittyvät kaikkiin hallintopäätöksiin niiden sisällöstä riippumatta. Näistä keskeisimpiä ovat hallintopäätöksen neljä pääasiallista oikeusvaikutusta: lainvoima, oikeusvoima, täytäntöönpanokelpoisuus ja pätevyys. Nämä yleiset ominaisuudet liittyvät lopullisiin ratkaisuihin, jotka sisältävät erityisesti lain soveltamista. Lainvoima ja oikeusvoima määrittelevät pääasiassa hallintopäätöksen oikeudellista vahvuutta.¹⁰⁵

Lainvoimaisella päätöksellä tarkoitetaan päätöstä, johon ei voida enää hakea muutosta säännönmukaisin muutoksenhakekeinoin. Hallintopäätökset tulevat lainvoimaisiksi muutoksenhakuajan ja valitusajan säädetyn ajan kuluttua umpeen, jos päätökseen ei ole haettu muutosta tai valitettu. Oikaisuvaatimuksen tai valituksen tekeminen siirtää päätöksen lainvoimaiseksi tuloa. Jos päätöksestä ei voida valituskiellon takia valittaa, se saa heti lainvoiman. Päätöksen lainvoimaisuus ei kuitenkaan ole esteenä virheellisen hallintopäätöksen korjaamiselle. Päätöksen toteuttaminen voi edellyttää sen lainvoimaisuutta, mutta usein päätös voidaan panna täytäntöön jo ennen sen lainvoimaa eli hallintopäätös tulee oikeusvoimaiseksi ennen lainvoimaisuutta ja päätöksen sitovuus voimistuu sen tullessa lainvoimaiseksi.¹⁰⁶

Hallintopäätöksen oikeusvoima tarkoittaa päätöksen pysyvyyttä ja sitovuutta vastaisuudessa. Hallintopäätöksen pysyvyys tarkoittaa, ettei viranomainen voi enää yksipuolisesti muuttaa alkuperäistä päätöstään ilman siihen oikeuttavaa nimenomaista toimivaltasäännöstä. Pysyvyys koskee vain päätöksen lopputulosta, muttei päätöksen perusteluja, joten ratkaisun perusteluissa esitetyt tosiasioita koskevat kannanotot tai arviot eivät sido viranomaista. Vireillä olevassa asiassa tehdyt osaratkaisut ovat yleensä pysyviä, jos ne voivat vaikuttaa lopputulokseen.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Ks. Mäenpää 2013, s. 541–542.

¹⁰⁶ Ks. Laakso ym., s. 245 ss. ja Mäenpää 2013, s. 542.

¹⁰⁷ Ks. Mäenpää 2013, s. 543 ss. ja Kulla, s. 132.

Päätöksen sitovuus puolestaan koskee viranomaisen omaa ja muiden saman hallinnonalan¹⁰⁸ viranomaisten tulevaa päätöksentekoa muissa asioissa, joten nämä eivät voi ottaa uudelleen ratkaistavaksi aiemmin tehdyn päätöksen sisältöä. Hallintopäätös ei asiallisesti sido toisia viranomaisia, kun ne ratkaisevat omaan toimivaltaansa kuuluvia asioita. Toisen EU-jäsenvaltion hallintopäätöksen vastavuoroinen tunnustaminen sisältää toisessa jäsenvaltiossa tehdyn EU-oikeudellisesti relevantin hallintopäätöksen pätevyyden ja täytäntöönpanokelpoisuuden sellaisenaan¹⁰⁹. Viranomaisen ehdoton sidonnaisuus omaan päätökseensä edellyttää yleensä nimenomaista säännöstä, kuten lakisääteiset ennakkotietopäätökset. Neuvonta tai epäviralliset kannanotot ovat heikommin sitovia, eivätkä ne yleensä sisällä konkreettisen asian lopullista ratkaisua tai muutenkaan sido viranomaisen päätöksentekoa¹¹⁰.

Verotuksessa päätöksen pysyvyys koskee luonnollisesti tehtyä verotuspäätöksen lopputulosta mutta myös verotuksen itsenäisiä osaratkaisuja esimerkiksi vähennyksen määrästä ja sen laskemisperusteesta¹¹¹. Hallintopäätöksen pysyvyyttä kuvastaa myös verovelvolliselle annettava luottamuksensuoja, jonka keskeisenä sisältönä on, että verovelvollisen tulee voida luottaa viranomaisen toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen¹¹². Verotuspäätöksen omaan ehdottomaan sitovuuteen kuuluvat Verohallinnon antamat ennakkotiedot ja ohjaukset sekä Keskusverolautakunnan tekemät ennakkoratkaisut.

4.2 Päätöksen toteuttamiskelpoisuus

Hallintopäätöksen yleisiin ominaisuuksiin kuuluvat myös päätöksen täytäntöönpanokelpoisuus sekä pätevyys, jotka määrittävät lähinnä hallintopäätöksen tavoitteiden toteuttamismahdollisuutta. Hallintopäätöksellä määriteltyä oikeudentilaa ei voida toteuttaa,

¹⁰⁸ Ks. Kulla, s. 132. ”Yleensä lähtökohtana on vaikutuksen laaja ulottuvuus koko julkishallintoon”.

¹⁰⁹ Mäenpää 2013, s. 548.

¹¹⁰ Mäenpää 2013, s. 548.

¹¹¹ Mäenpää 2013, s. 546.

¹¹² Myrsky – Rabinä, s. 166.

jos päätös ei ole täytäntöönpanokelpoinen. Päätöksen pätevyys on taas riippuvainen sen sisällöllisistä ja muodollisista piirteistä, erityisesti sen virheettömyydestä.¹¹³

Täytäntöönpanokelpoisuudella tarkoitetaan sitä, että viranomaisen soveltaessa lakia yksittäistapaukseen, tavoitteena on, että näin syntyvän hallintopäätöksen määrittelemät muutokset oikeussuhteissa toteutuvat myös käytännössä, eli mahdollisuutta toteuttaa päätöksessä määritellyt muutokset asianosaisen eduissa oikeuksissa tai velvollisuuksissa. Yleensä hallintopäätös on valmistuttuaan sellaisenaan täytäntöönpanokelpoinen, joten se ei tarvitse erikseen vahvistuspäätöstä tai täytäntöönpanotuomiota. Täytäntöönpanossa tarvittaviin pakkokeinoihin viranomaiset voivat turvautua vain niitä koskevan erillisen toimivaltasäännöksen ja päätöksen perusteella. Päätöksen toteutumisen voi kuitenkin joissain tapauksissa estää siitä tehty valitus.¹¹⁴

Veronkantolaissa¹¹⁵ tarkoitetut verot sekä muut verot ja maksut sekä viivästyskorot ja veronkorotukset, joita viranomainen kantaa, ovat suoraan täytäntöönpanokelpoisia. Tällainen julkinen saatava voidaan siten periä ulosotossa¹¹⁶, vaikka saatavan määrääminen tai maksuunpano ei ole tullut lainvoimaiseksi. Oikaisuvaatimus tai valitus ei siten estä veron perintää, mutta muutoksenhakutilanteessa täytäntöönpanolle voi hakea kieltoa tai keskeytystä¹¹⁷.

Pätevä hallintotoimi on osapuolia sitova ja se saa aikaa sillä tarkoitetut todelliset oikeusvaikutukset. Myös muodoltaan tai sisällöltään virheellinen hallintopäätös voi muodostua sitovaksi, joten hallintotoimi voi virheistään huolimatta saada aikaan tavoitellut oikeusvaikutukset. Syynä tähän voi olla se, ettei menettelyssä tapahtuneeseen tai päätöksen sisällössä olevaan virheeseen ole vedottu tai sitä ei ole edes huomattu. Hallintotoimessa olevat virheet eivät itsessään johda toimen pätemättömyyteen vaan niihin on nimenomaisesti vedottava.¹¹⁸

¹¹³ Ks. Mäenpää 2003, s. 382.

¹¹⁴ Mäenpää 2003, s. 390.

¹¹⁵ Veronkantolaissa säädetään Verohallinnon omista perintätoimista.

¹¹⁶ Julkisen saatavan ulosotosta, perustevalituksesta, täytäntöönpanon keskeyttämisestä sekä saatavan vanhentumisesta säädetään verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (706/2007).

¹¹⁷ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 419.

¹¹⁸ Ks. Mäenpää 2013, s. 549.

Laillisuusolettaman lähtökohtana on se, että hallintopäätöksen oletetaan olevan pätevä, kunnes sen pätemättömyys on virallisesti todettu eli päätös kumotaan tai todetaan virheelliseksi. Hallintotoimi on oikeudellisesti arvioiden lähtökohtaisesti virheetön ja siten myös pätevä. Pätevyys edellyttää, että päätöksen on tehnyt asiallisesti ja organisatorisesti oikea viranomainen. Tämä koskee myös viranomaiselle kuuluvan päätösvallan jakoa koskevien säännösten noudattamista. Kun toimivaltainen päätöksentekijä pysyy sille määritellyn toimi- ja harkintavaltansa rajoissa, on päätöskin sisällöllisesti lainmukainen. Lisäksi hallintopäätöksen tulee olla sisällöltään ja lopputulokseltaan toimivallan käyttöä koskevien oikeusnormien mukainen. Menettelysäännökset määrittelevät hallintoelinten toimintatapoja, päätöksentekomuotoja ja muita menettelyllisiä vaatimuksia, joten pätevän päätöksen edellytyksenä on myös menettelytapojen noudattaminen. Lisäksi pätevän päätöksen on perustuttava paikkansa pitäviin faktoihin.¹¹⁹

4.3 Päätöksen pätemättömyys

4.3.1 Virheellinen hallintotoimi

Virheellisen päätöksen todellinen merkitys ja oikeusvaikutukset vaihtelevat päätöksen mitättömyydestä tai kumoamisesta aina virheen korjaantumiseen tai vaikutuksettomaksi jäämiseen. Seuraamuksiin vaikuttavia seikkoja ovat esimerkiksi virheen ilmeisyys ja olennaisuus sekä virheen vaikutus itse asiaan. Samantyyppisellä virheellä voi olla siten erilaisia seurauksia, tilanteesta riippuen. Koska yksittäisestä virhetypistä ei voida suoraan päätellä sen konkreettisia oikeusvaikutuksia, on virheellisyyden syitä eli pätemättömyysperusteita tarkasteltava erillään niiden oikeudellisista vaikutuksista.¹²⁰

Hallintotoimi on virheellinen, jos jokin sen pätevyyden oikeudellisista tai asiallisista edellytyksistä puuttuu. Pätemättömyyden aiheuttavia tekijöitä on neljä päätyyppiä: Toimivallan puuttuminen tai -ylittäminen, hallintotoimen sisällöllinen lainvastaisuus, menettelyvirhe ja päätöksen perustuminen virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin.¹²¹

¹¹⁹ Ks. Mäenpää 2013, s. 549.

¹²⁰ Ks. Mäenpää 2013, s. 550.

¹²¹ Ks. Mäenpää 2013, s. 550–551.

4.3.2 Toimivaltavirhe

Toimivaltavirhe voi kohdistua asiallisen-, alueellisen- tai asteellisen toimivaltanormin loukkaamiseen¹²². Käytännössä toimivaltavirhe tarkoittaa, että päätöksen on tehnyt väärä hallintoelin tai virkamies, jonka tehtäviin ei ole kuulunut hallintotoimeen ryhtyminen kyseisessä asiassa¹²³. Toimivallan puuttuminen voi olla joskus hyvin tulkinnanvaraista, vaikka hallintoelinten väliset toimivaltarajat ovat lähtökohtaisesti jäykät. Useammalla hallintoelimellä voi näennäisesti olla toimivaltaa asiassa, mutta pääsääntönä on, että päällekkäiset toimivallat eivät ole mahdollisia ilman erityissäännöstä¹²⁴. Toimivallan ylittämistä on kyse, kun hallintoelin tekee toimivaltaansa sinänsä kuuluvan päätöksen mutta päätösvallan käyttö ei kuitenkaan sisällöllisesti pysy toimivaltamäärittelyn rajoissa. Toimivallan ylitys voi johtua toimivaltasäännösten määrittelemän harkintavallan käyttämisestä oikeusperiaatteiden vastaisesti. Myös päätösvallan siirtämisen yhteydessä voi tapahtua toimivallan ylittämistä, siirtämällä toimivaltaa liian laajasti tai vastoin delegointia koskevia säännöksiä. Tämä koskee myös viranomaisten sisäisen toimivallan ylittämistä.¹²⁵

Verotuksessa asiallisen toimivallan rajoja harvemmin koetellaan, koska veroasioita käsitellään nimensä mukaisesti Verohallinnossa eikä päätöksiä pystytä edes teknisesti tekemään muualla. Alueellisen toimivallan loukkaaminen on pääsääntöisesti estetty alueellisten toimivaltarajojen poistamisella¹²⁶. Asteellisen toimivallan rajapintaa koskevat kysymykset tulevat yleensä kyseeseen sisäisen toimivallan yhteydessä, kuten tilanteessa, jossa verotuksen oikaisulautakunta toimittaa verotuksen, vaikkei verotuksen toimitaminen kuulu oikaisulautakunnan toimivaltaan¹²⁷.

¹²² Laakso ym., s. 252.

¹²³ Ks. Mäenpää 2013, s. 551.

¹²⁴ Ks. Mäenpää 2013, s. 551. Poikkeuksena pääsäännöstä ovat rinnakkaiset toimivaltamäärittelyt, jotka ovat melko yleisiä esimerkiksi valvontaviranomaisten toimivaltaa määritettäessä.

¹²⁵ Ks. Mäenpää 2013, s. 551–552.

¹²⁶ Verohallinnolla on toimivalta koko maassa, joka mahdollistaa asian siirtämisen ja käsittelyn joustavasti maanlaajuisesti.

¹²⁷ Ks. Laki verohallinnosta 5 §.

4.3.3 Sisältö- ja menettelyvirhe

Sisältövirheestä on kyse silloin, kun päätös on sisällöltään tai lopputulokseltaan virheellinen. Keskeisimpinä syinä sisältövirheeseen ovat olleet oikeussäännöksen lainvastainen soveltaminen tai virheellinen tulkinta ja oikeussäännösten noudattamatta jättäminen joiltain osin tai kokonaan. Sisällöllistä lainvastaisuutta voi esiintyä monenlaisissa yhteyksissä ja myös virheiden laadullinen merkittävyys ja niiden vaikutukset vaihtelevat. Tulkintavirheitä saattaa esiintyä sovellettaessa joustavia tai muuten harkinnanvaraisia säännöksiä.¹²⁸ Viranomaisen tahdonmuodostukseen vaikuttaminen epäsovinnaisin keinoin, kuten lahjomalla, uhkailemalla tai pakottamalla, ilmenevät usein viranomaisen harkintavallan väärinkäyttönä, joka on sisältövirhe¹²⁹. Yleensä tulkintavaihtoehtoja voi olla monia, joista kaikki eivät voi olla oikeita. Väärä tulkintavaihtoehto voidaan jälkikäteen todeta virheelliseksi tulkinaksi¹³⁰. Oikeussäännösten soveltamatta jättäminen liittyy usein monimutkaisesti säänneltyihin asiakokonaisuuksiin¹³¹.

Menettelyvirheen aiheuttaa yleensä se, että viranomainen laiminlyö hallintoasiassa noudatettavaa menettelyä, päätöksenteon muotoa tai muuta toimintatapaa koskevaa vaatimusta¹³². Menettelyvirhe voi olla puute hallintomenettelyn edellytyksessä ja koskea asian vireillepano-oikeutta, kuten asianosaisuutta. Edellytyksenä on myös hallintomenettelykelpoisuus eli että kyseessä on ylipäättään hallintoasia, sekä asian vireillepanotapa, joka edellyttää erilaisten muotomääräysten noudattamista. Muunlaisia hallintoasian varsinaista käsittelyä koskevia menettelyvirheitä ovat päätöksentekoon osallistuneiden esteettömyyttä, asianosaisten kuulemista, asian riittävään ja oikeaan selvittämistä sekä päätöksen perustelemista koskevat laiminlyönnit.¹³³ Perusteluita koskeva menettelyvirhe ei ole menettelyvirheenä niin selkeä, kuten kuulemiseen liittyvä menettelyvirhe¹³⁴. Pe-

¹²⁸ Ks. Mäenpää 2013, s. 552.

¹²⁹ Laakso ym., s. 254.

¹³⁰ Mäenpää 2013, s. 553.

¹³¹ Esimerkiksi Mäenpää mainitsee, että verovähennyksen myöntämisen edellytyksenä olevista oikeudellisista vaatimuksista jätetään jotain soveltamatta. Ks. Mäenpää 2003, s. 399.

¹³² Ks. Mäenpää 2013, s. 553.

¹³³ Laakso ym., s. 252–253.

¹³⁴ Tällaisia ovat mm. liian lyhyt vastausaika tai kuulematta jättäminen.

rusteluita koskeva menettelyvirhe voisi olla aiemmin mainitut tekniset puutteet sekä puutteet tosiasia- tai oikeusperusteluissa¹³⁵.

4.3.4 Erehdys ja muut virheet

Virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin perustuva virhetyyppi liittyy läheisesti menettely- ja sisältövirheisiin. Oikeusnormien noudattamisen ja oikean soveltamisen ohella on tärkeää, että hallintotoiminnassa on käytettävissä riittävästi paikkansapitävää tietoa. Hallintotoimen perustumista virheelliseen tai puutteelliseen tietoon voidaan pitää erityisenä pätemättömyysperusteena. Hallintopäätös perustuu lähtökohtaisesti lain soveltamiseen yksittäisen tapauksen tosiasioihin. Tosiasioita koskevat virheelliset tiedot voivat johtua viranomaisen toimista tai hallinnon kanssa asioivan yksityisen laiminlyönneistä tai tämän esittämistä virheellisistä tiedoista. Puutteellisten tietojen syynä on yleensä se, ettei viranomainen ole huolehtinut selvittämisvelvollisuuttansa kunnolla. Vaikkei asian selvittäminen kuulu aina viranomaiselle, on se vastuussa siitä, että päätös tehdään riittävien tietojen perusteella.¹³⁶

Verotuksessa sisältö- ja menettelyvirheet ovat hyvin samanlaisia kuin muussakin hallintotoimessa. Päätöksessä on jäänyt soveltamatta jokin olennainen lakipykälä tai jokin menettelyn kriittinen osa, kuten kuuleminen, on jäänyt toteuttamatta. Verotuksessa asiaa koskevien tosiseikkojen hankkiminen jää yleensä verovelvollisen vastuulle, jolloin päätöksenteossa luotetaan, että verovelvollinen on antanut asian ratkaisemiseen riittävät tiedot. Mikäli asiaa ei voida ratkaista jo annetuilla tiedoilla, pyydetään lisätietoja, joiden perusteella asia ratkaistaan.

4.4 Pätemättömyyden seuraukset

4.4.1 Moitteenvaraisuus

Pätemättömän hallintopäätöksen seuraamuksia on muutettu hallintolain myötä. Aiemmin seurauksena oli päätöksen kumottavuus ja mitättömyys. Tätä kahtiajakoa monipuo-

¹³⁵ Päätöksen rakennetta ja sisällöllisiä vaatimuksia käytiin läpi tämän tutkimuksen kohdassa 3.4.

¹³⁶ Ks. Mäenpää 2013, s. 553.

listettiin mahdollisuudella korjata virhe. Lisäksi on mahdollista että virhe jää täysin vaikutuksettomaksi. Pätemättömyyden vaikutukset liukuvat hallintotoimen mitättömyydestä, joka on seurausta selvistä ja vakavista virheistä, aina hallintotoimen vaikutuksettomuuteen, jolloin virheeseen ei syystä tai toisesta puututa.¹³⁷

Hallintotoimessa oleva virhe voi jäädä asianmukaisesti toteamatta sekä jäädä samalla ilman oikeusvaikutuksia, jos tehtyä virhettä ei havaita tai siihen ei reagoida riittävän ajoissa. Tällainen menettelyllinen pätemättömyysperuste ei tavallisesti vaikuta itsestään, vaan virheeseen on erityisesti vedottava tai muuten kiinnitettävä huomiota. Mikäli virhettä ei havaita tai tehdystä päätöksestä valiteta, pätemättömyysperuste jää vaille oikeusvaikutuksia. Poikkeuksena tästä on hallintotoimen mitättömyys, jolloin virhe vaikuttaa itsestään ja se otetaan huomioon viran puolesta.¹³⁸

Hallintotoimen virhe voi olla laadultaan tai luonteeltaan niin vähäinen tai merkityksetön, ettei se poista tehdyn päätöksen pätevyyttä. Menettelyvaatimuksen laiminlyönti saattaa jäädä vaikutuksettomaksi, jos menettelyvirhe on ollut vaikutukseltaan vähäinen eikä sillä ole ollut vaikutusta päätöksen sisältöön. Tässä on kuitenkin tehtävä eroa menettelymuodon olennaisuuden kanssa, jolla on itsenäistä merkitystä. Asianosaisen kuulematta jättäminen tai päätöksentekijän esteellisyys ovat sellaisia virheitä, joiden seurauksena voi olla hallintopäätöksen pätemättömyys, vaikka tehty virhe ei olisikaan välttämättä vaikuttanut päätöksen lopputulokseen.¹³⁹ Vaikka perustelut eivät välittömästi vaikuta päätöksen lopputulokseen, päätöksen vaillinaisuus tai perusteluiden puuttuminen voivat silti olla riittävä peruste hallintopäätöksen kumoamiselle.¹⁴⁰

Toimivallan puuttuminen on myös pätemättömyysperuste, joka harvoin jää vaikutuksettomaksi. Yksityiselle henkilölle toimivallan ylitys voi jäädä merkityksettömäksi, jos kyse on viranomaisen sisäisestä toimivallanjaosta, josta yksityisellä ei ollut tietoa. Lisäksi virheen merkittävyydellä ja konkreettisilla vaikutuksilla on merkitystä hallintotoimen toimivallan ja sisällöllisen lainvastaisuuden kannalta. Puutteellisiin tai väärin tosiasioihin perustuvassa päätöksessä voidaan kiinnittää huomiota siinä olevan virheen

¹³⁷ Mäenpää 2013, s. 553–554.

¹³⁸ Ks. Mäenpää 2013, s. 554.

¹³⁹ Ks. Mäenpää 2013, s. 554.

¹⁴⁰ Mäenpää 2013, s. 554.

tai erehdyksen olennaisuuteen. Myös sillä on merkitystä, onko virhe johtunut viranomaisen toimista vai asianosaisen tahallisesta erehdyttämistoimista.¹⁴¹

4.4.2 Sisällön vaikutus

Hallintopäätökset voidaan jaotella sisällöltään edunsoviin ja velvoittaviin päätöksiin. Pätemättömyysperusteiden vaikutus riippuu siitä, kummanlaisesta päätöksestä on kyse. Yleensä velvoittavat päätökset ovat viranomaisaloitteisia ja niillä puututaan yksityisen oikeusasemaan, joten niiden pätevyydelle tulee asettaa tiukemmat oikeudelliset vaatimukset kuin edunsoville päätöksille. Viranomaisen tekemiä laiminlyöntejä tai virheitä ei yleensä siirretä yksityisen kannettavaksi.¹⁴²

Pätemättömyyteen ei vaikuta se, missä vaiheessa virheellinen toimi on tapahtunut tai missä osassa päätöstä virhe on. Virheen toteaminen jossain prosessin vaiheessa tai toimen osassa merkitsee koko hallintotoimen pätemättömyyttä. Poikkeuksena tästä ovat hallintotoimen liitännäistoimet, jotka ovat suhteellisen itsenäisiä toimia, jolloin pätemättömyysperuste voi vaikuttaa vain tällaiseen hallintotoimen osaan. Päätöksen oletetaan olevan pätevä, kunnes se kumotaan tai korjataan. Ajallisesti pätemättömyys alkaa oikeudellisesti vasta, kun se on virallisesti todettu lainvoimaisella päätöksellä, joka on erityisen tärkeää tarkastellessa kumottavuutta päätöksentekoseuraamuksena.¹⁴³

4.4.3 Kumottavuus ja mitättömyys

Virheellinen hallintopäätös voidaan pätemättömyyden takia kumota. Pätemättömyyden yhtenä keskeisimmistä vaikutuksista voidaan pitää päätöksen kumottavuutta. Hallintopäätöstä voidaan myös muuttaa tai korjata, joten tällainen päätöksen korjattavuus on myös pätemättömyyden keskeisiä seurauksia. Hallintovalituksen vuoksi hallintopäätös voidaan esimerkiksi kumota tai poistaa vaikka virhe olisi tulkinnanvarainen tai se koituisi jollekin asianosaiselle vahingoksi. Päätöksen korjaaminen edellyttää yleensä vir-

¹⁴¹ Mäenpää 2003, s. 402.

¹⁴² Mäenpää 2003, s. 402.

¹⁴³ Ks. Mäenpää 2013, s. 554.

heen selvyyttä ja asianosaisten aseman huomioimista ennen virheen korjaamista.¹⁴⁴ Menettelyvirhe tai väärät asiatiedot eivät yleensä yksinään ole sekä riittävän olennaisia että riittävän ilmeisiä virheitä, että ne aikaansaisivat päätöksen mitättömyyden.¹⁴⁵

Päätöksen kumoamisesta ei välttämättä seuraa asian palauttaminen, vaan sitä harkitaan tapauskohtaisesti. Asian palauttamisen lähtökohtana luonnollisesti on, että sitä on käsitelty jossakin muussa kuin ensi asteen päätöksentekoviranomaisessa.¹⁴⁶ Verotuksessa päätöksen kumoaminen ja palauttaminen tarkoittaa, että Verohallinto toimittaa uudelleen verotuksen eli käsittelee, tarvittaessa hankkii lisätietoja ja kuulee sekä tekee asiassa päätöksen, kuten alkuperäisessäkin toimitettavassa verotuksessa tehtäisiin. Tilanne palautetaan kumotulta osin verotuksen toimittamisen alkuun.

Mitättömällä hallintopäätöksellä tarkoitetaan päätöstä, jossa on niin huomattava virhe, että pätemättömyysperuste vaikuttaa itsestään. Mitättömyyden yleisenä edellytyksenä on, että päätöstä rasittaa ilmeinen ja olennainen virhe, joka on selvästi ja yksiselitteisesti havaittavissa. Mitätön päätös on välittömästi vailla velvoittavia oikeudellisia vaikutuksia. Mitättömyyden voi aiheuttaa pätemättömyysperusteista lähinnä toimivallan tai päätösvallan puuttuminen kokonaan sekä sisällön selvä lainvastaisuus. Mitättömän päätöksen yksi tärkeimmistä ominaisuuksista on sen vaikutuksettomuus, joten kenenkään ei tarvitse noudattaa velvoittavaa päätöstä, joka on mitätön. Mitätöntä päätöstä ei välttämättä tarvitse tehdä vaikutuksettomaksi kumoamalla sitä vaan mitättömyyteen voi vedota kuka tahansa ja milloin tahansa. Mitättömyys on kuitenkin poikkeus vahvasta pääsäännöstä, jonka mukaan pätemättömyysperuste saa aikaan kumottavuuden tai korjattavuuden. Mitättömän päätöksen noudattamatta jättäminen on kuitenkin jokaisen omalla vastuulla. Virheen ilmeisyys ja olennaisuus mitättömyyden kriteereinä ovat kuitenkin tulkinnanvaraisia, joten ensisijaisesti kannattaa saattaa tällainen virhe todetuksi muutoksenhakekeinoja käyttäen.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Mäenpää 2003, s. 403–404.

¹⁴⁵ Mitättömyys on kuitenkin poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan pätemättömyysperuste saa aikaan hallintotoimen kumottavuuden tai korjattavuuden. Ks. Mäenpää 2013, s. 554–555.

¹⁴⁶ Halila – Aer, s. 216.

¹⁴⁷ Ks. Mäenpää 2013, s. 554–555.

4.5 Virheellisen verotuspäätöksen seurauksista

4.5.1 Asian palauttaminen uudelleen käsiteltäväksi

Päätöksen puutteellisten perustelujen seurauksista on jonkin verran eri hallinto-oikeuden päätöksiä, jotka kohdistuvat verotukseen ja muihin hallinnonaloihin, sekä myös korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä¹⁴⁸. Tarkasteltavana on se, missä tapauksissa verotuspäätöksen puutteelliset perustelut johtavat päätöksen pelkkään kumoamiseen, jolloin asiaa ei palauteta uudelleenkäsitelyä varten. Päätöksen puutteellinen perustelu on menettelyvirhe, kuten myös kuulemisen laiminlyönti.

Pohjois-Suomen hallinto-oikeuden 14.1.2015 tekemässä päätöksessä numero 15/0019/3 oli kyse kuulemismenettelyn laiminlyönnistä ja sen seurauksista. Hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että valittajalle olisi tullut vuoden 2010 verotusta toimitettaessa varata tilaisuus tulla kuulluksi, koska veroilmoituksesta tultiin poikkeamaan olennaisesti. Hallinto-oikeus kuitenkin hylkäsi valituksen, koska valittajaa oli kuultu samasta asiasta aiempina vuosina 2007–2009 ja koska valittajilla oli tekemissään oikaisuvaatimuksessa ja valituksessaan tilaisuus esittää selvitystä asiassa. Hallinto-oikeus katsoi, ettei vuoden 2010 toimitetun verotuksen kumoamiseen ja palauttamiseen kuulematta jättämisen vuoksi ollut aihetta.

Mikäli hallinto-oikeus olisi katsonut, että kuulemisessa olisi menetelty virheellisesti, olisi tästä menettelyvirheestä päätöksen perustelujen mukaan seurannut verotuksen kumoaminen ja palauttaminen Verohallinnolle kuulemista varten. Samanlainen seuraamus kuulemismenettelyn laiminlyönnistä oli vuotta 1994 koskevassa korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätöksessä KHO:1998:73, jossa Korkein hallinto-oikeus lausui:

Verovelvollisen kuuleminen ennen veronkorotuksen määräämistä olisi ollut perusteltua. Verovelvolliselle olisi pitänyt varata tilaisuus esittää selvitystä osinkotulon ilmoittamatta jättämisen syistä. Hänen antamallaan selvityksellä olisi voinut olla merkitystä arvioitaessa, mikä veronkorotusta koskevan verotuslain 77 §:n momentti tapaukseen soveltuu ja minkä suuruisena veronkorotus asianomaisen lainkohdan mukaan määrätään. Verotus oli tältä osin toimitettu virheellisessä järjestyksessä. Asia palau-

¹⁴⁸ KHO:n päätökset koskivat asianosaisen etuuksia koskevia tapauksia ja niissä olevia perusteluvirheitä, joten ne eivät mielestäni ole täysin vertailukelpoisia sanktioluonteisten verotuspäätösten kanssa.

tettiin veronkorotuksen osalta verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi niin, että verovelvolliselle oli varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi.

Vaikka tulkinta kuulemistapauksissa vaikuttaisi olevan tämän vuosikirjaratkaisun myötä selvä, on sen vastaisiakin tulkintoja¹⁴⁹ esitetty, kuten päätöksen perustelemista koskeva Kouvolan hallinto-oikeuden 10.10.2012 tekemä, verovuosia 2008–2009 koskeva päätös numero 12/0559/2, jossa hallinto-oikeus puuttui arvioverotuksen perustelemattomuuteen.

Kiinteistövälittäjänä työskennelleen henkilön ajopäiväkirja ja matkalaskut eivät verotarkastuskertomuksen mukaan olleet luotettavia niissä olleiden epämääräisten merkintöjen ja henkilön vähäisten tulojen vuoksi¹⁵⁰. Verovapaina kilometrikorvauksina maksetut ja palkaksi katsotut rahasuoritukset lisättiin verotuksen oikaisussa muutoksenhakijan veronalaiseen tuloon verotarkastuskertomuksen mukaisesti¹⁵¹ siten, että puolet maksetuista kilometrikorvauksista katsottiin veronlaiseksi palkkatuloksi. Verovirasto sekä oikaisulautakunta perustelivat päätöksessään tekemiään arvioita palkaksi katsottavasta määrästä toteamalla ainoastaan, ettei muutoksenhakija ollut osoittanut arviota liian suureksi. Verovelvollinen oli toimittanut ajopäiväkirjansa ja listauksen toimeksiannoistaan sekä valituksen liitteenä otteen autonsa huoltokirjasta. Verovelvollinen oli valituksessaan vaatinut verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen kumoamista.

Hallinto-oikeus katsoi, että verotoimisto oli voinut oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi, koska muutoksenhakijan palkaksi katsottavia kilometrikorvauksia sekä palkkaa oli jäänyt säännönmukaisessa verotuksessa ilmoittamatta ja verottamatta. Hallinto-oikeus katsoi kuitenkin, ettei verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi voitu suorittaa arvioimalla ilman, että arvio perustuu todennettaviin seikkoihin ja arvion määrä perustellaan verovelvolliselle. Lisäksi hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että kun tuloon lisättävä veron määrä arvioidaan, verovelvolliselle on osoitettava ne vertailutie-

¹⁴⁹ Helsingin HAO:n 4.12.2014 tekemässä päätöksessä numero 14/1268/4, jossa kyse oli kuolinpesälle annetun päätöksen perusteluiden riittävydestä mutta myös osaltaan kuulemisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Asiassa eri mieltä olleen hallinto-oikeustuomarin mukaan kuolinpesää olisi tullut kuulla poikkeamisesta. Koska tätä arvonlisäveron maksuunpanoon liittyvää puutetta ei voitu jälkikäteen korjata, olisi päätös tullut kumota ja poistaa veronkorotuksineen.

¹⁵⁰ Ajopäiväkirjasta puuttuivat esittelykohteiden osoitetiedot ja työmatkojen alkamis- ja päättymisajankohdat.

¹⁵¹ Verotus esitettiin toimitettavaksi arvioimalla verovapaisiin kilometrikorvauksiin oikeuttava ajomäärä.

dot, joihin toimitettava verotus perustuu, ja mikäli vertailutietoja ei voida osoittaa, on syy siihen mainittava. Hallinto-oikeus kumosi valituksenalaiset päätökset ja palautti asian verotoimistolle uudelleen käsiteltäväksi palkaksi katsottujen kilometrikorvausten määrän osalta.

Hallinto-oikeuden perusteluista käy selvästi ilmi se, että verotuspäätöksen perusteluiden kaikkien osatekijöiden tulee olla näkyvillä päätöksessä¹⁵². Tässä tapauksessa päätöksen oikeusperustelut olivat nähtävästi kunnossa, mutta tosiasia-perustelut olivat jääneet puutteellisiksi. Päätöstä arvioidusta tulosta olisi tullut perustella tarkemmin¹⁵³ varsinkin, kun verovelvollinen oli esittänyt lisäselvitystä ajomäärästään. Hallinto-oikeus palautti asian perustelemista varten, joka samalla selventäisi arvioverotuksen määräämisen perusteita.

4.5.2 Virheellisen päätöksen poistaminen

Yksipuolisesti määrättyjen sanktioiden yhteydessä tapahtuneet kuulemisvirheet ovat harvemmin ratkaistavana ylimmässä tuomioistuimessa. Tällainen tapaus oli kuitenkin Korkeimman oikeuden päätöksessä KKO:2012:30

Hovioikeus oli tuominut muutoksenhakijan oikeudenkäymiskaaren 14 luvun 7 §:n 1 momentissa tarkoitettuun järjestyssakkoon. Järjestyssakkoa määrättäessä oli noudatettava kuulemisperiaatetta. Ennen sakon määräämistä hovioikeus oli varannut epäilylle tilaisuuden tulla kuulluksi toimittamalla hänelle lausumapyynnön tavallisena kirjeenä. Epäilty oli kiistänyt saaneensa kirjeen. Koska epäillyn kuulemista ei ollut toimitettu asianmukaisesti, edellytyksiä järjestyssakon määräämiselle ei ollut. Hovioikeuden määräämä järjestyssakko poistettiin.

Korkein oikeus siis kumosi järjestyssakon kuulemisessa tapahtuneen menettelyvirheen vuoksi, kuten asianosainen oli vaatinutkin. Järjestyssakkoa voisi verrata veronkorotukseen, joka voidaan määrätä sanktiona viranomaismenettelyn yhteydessä. Toinen järjestyssakkoa koskeva korkeimman oikeuden päätös KKO:2005:70, jonka perusteluiden mukaan:

¹⁵² Hallinto-oikeus ei soveltanut päätöksessään päätöksen perusteluja koskevia säännöksiä.

¹⁵³ Arvioidun tulon määrä tulee perustua johonkin ja se on tuotava päätöksessä esille, jotta verovelvollinen pystyy halutessaan riitauttamaan nämä perusteet. Ks. Myrsky – Rabinä, s. 189 ss.

Korkein oikeus katsoi, ettei hovioikeus olisi saanut tuomita A:ta järjestyseroista varauksella varauksella hänelle ensin tilaisuutta saada esittää käsityksensä siitä, ovatko hänen kirjoituksensa olleet oikeudenkäymiskaaren 14 luvun 7 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla loukkaavia ja epäkuntoisia ja myös muutoin perusteista, joita järjestyseroista tuomitessa tulee ottaa huomioon. Tämän oikeudenkäyntimenettelyssä tapahtuneen virheen johdosta asian käsittelyä on jatkettava hovioikeudessa.

Hovioikeuden tuomio kumottiin siltä osin kuin A oli tuomittu rangaistukseen järjestyseroista ja asia palautettiin tältä osin hovioikeuteen, jonka tuli ottaa se omasta aloitteestaan uudelleen käsiteltäväkseen. Vaikka kummassakin päätöksessä on laiminlyöty kuuleminen, poikkeavat niiden seuraukset toisistaan huomattavasti. Päätöksistä on löydettävissä kuitenkin pieniä vivahde-eroja. Vaikka kummassakaan tapauksessa kuulemisesta ei tehty asianmukaisesti, niin ensimmäisessä ratkaisussa hovioikeuden sakkopäätös kumottiin kokonaan ja jälkimmäisessä ratkaisussa asia palautettiin uudelleen käsiteltäväksi. Seuraukset olivat erilaiset, koska jälkimmäisessä tapauksessa asianosainen vaati rangaistuksen poistamista tai alentamista ja asian palauttamista hovioikeuteen¹⁵⁴, kun ensimmäisessä tapauksessa asianosainen vaati järjestyseron kumoamista.

Nimenomaisella vaatimuksella voi olla vaikutusta ratkaisuun, mutta tämä voi myös kertoa tiukentuvasta tulkinnasta menettelyvirheisiin ja sitä myötä menettelyllisen oikeusturvan korostumista. Menettelyvirheen seuraukset saattavat siis vaihdella riippuen virheen merkityksellisyydestä. Päätöksen perusteluissa se tarkoittaa perusteluvelvollisuuden laiminlyönnin merkityksellisyyttä lopputuloksen kannalta.

4.5.3 Seurauksista verotuskäytännön perusteella

Tutkittaessa puutteellisten verotuspäätösten vaikutusta viimeaikaisen hallinto-oikeuskäytännön perusteella, tarkasteltavaksi tulee uudestaan Helsingin hallinto-oikeuden päätös numero 12/0441/6¹⁵⁵, joka koski veronkiertoa. Päätöksen mukaan, koska veroviraston A:lle tekemiin päätösasiakirjoihin ei oltu merkitty sovellettavaksi lainkohdaksi verotusmenettelylain veronkiertosäännöstä vaan ainoastaan tuloverolain 29 §

¹⁵⁴ Ratkaisu olisi saattanut olla toisenlainen, jos rangaistussakkoa olisi vaadittu kokonaan kumottavaksi kuulemisvirheen vuoksi, kuten tapauksessa KKO:2012:30.

¹⁵⁵ Päätös on tarkemmin esitelty aiemmin tässä tutkielmassa. Ks. 21.

ja ennakkoperintälain 13 §, hallinto-oikeus kumosi jälkiverotukset ja verotuksen oikaisut menettelyvirheen vuoksi¹⁵⁶. Toinen myös veronkiertoa koskeva ratkaisu on Helsingin hallinto-oikeuden päätös numero 12/0435/6¹⁵⁷, jossa hallinto-oikeus kumosi jälkiverotuksen kokonaan, koska veronkiertopykälää ei sovellettu jälkiverotusta toimitettaessa.

Se, miksi päätökset kumottiin kokonaan, voi johtua siitä, että veronkiertosäännöksellä puututaan ankarasti verovelvollisen yksityisoikeudellisesti hyväksyttyihin toimiin. Lisäksi on huomioitava viranomaisen näyttövelvollisuus siitä, että verovelvollisen toimilla on pyritty vapautumaan verosta¹⁵⁸. Veronkiertosäännöksen kanssa samankaltaisia vaikutuksia tulisi olla ainakin veronkorotuksella, jolla on rangaistusluonteisia piirteitä. Toisaalta kaikilla verotustoimilla, joilla puututaan verovelvollisen ilmoituksessa antamiin tietoihin, on kiinnitettävä erityistä huomiota siihen, että korjaaminen tehdään myös menettelyllisesti oikein.

Kouvolan hallinto-oikeus katsoi päätöksessään 12/0559/2¹⁵⁹, että seurauksena faktaperusteluiden puutteellisuudesta on päätöksen kumoaminen ja palauttaminen perusteluiden täydentämistä varten. Päätöksen perustelut olivat jälkikäteen korjattavissa, eikä kyseessä ole ollut niin merkittävä puutteellisuus, että koko päätös olisi tullut poistaa.

Hallinto-oikeuksien päätöksistä voidaan päätellä, että veronkiertosäännös on verovelvollisen tilaan niin voimakkaasti puuttuva, että perusteluiden puutteellisuus on merkittävä menettelyvirhe, joka aiheuttaa päätöksen kumoamisen eikä asiaa kumoamisen jälkeen palauteta uudelleen käsiteltäväksi. Hallinto-oikeudet soveltavat hallintolainkäyttölakia, jonka perusteella asian selvittämisvastuu on tarkempaa¹⁶⁰. Myös arvioverotus on hyvin radikaali tapa puuttua verovelvollisen asemaan, joten Kouvolan hallinto-oikeuden päätös huomioiden perusteluiden puutteellisuus itsessään ei aiheuttaisi aina päätöksen poistamista.

¹⁵⁶ Eri mieltä olevan hallinto-oikeustuomarin mukaan veronkierto pykälän merkitseminen yhtiön asiakirjoihin oli riittävää, joten kyse ei ollut päätöksen perusteluissa olevasta puutteesta.

¹⁵⁷ Päätös on tarkemmin esitelty aiemmin tässä tutkielmassa. Ks. 23.

¹⁵⁸ Viranomainen on pystyttävä objektiivisesti osoittamaan veronkiertotarkoitus. Ks. Äimä, s. 214.

¹⁵⁹ Päätös on tarkemmin esitelty aiemmin tässä tutkielmassa. Ks. 47.

¹⁶⁰ Ks. Mäenpää s. 916 ss.

Kummassakin Helsingin hallinto-oikeuden tapauksessa veronkiertosäännös oli jäänyt soveltamatta kyseisessä asiassa sekä verotusmenettelylain 28 § mainitsematta sovelletuna oikeusohjeena. Jos päätöksessä olisi sovellettu veronkiertosäännöstä, mutta jätetty verotusmenettelylain 28 § mainitsematta tai mainittu pykälä, muttei selvitetty sen soveltamista kyseiseen tapaukseen, olisi päätökset saatettu palauttaa perusteluiden täydentämistä varten, kuten Kouvolan hallinto-oikeus teki arvioverotusta koskevassa ratkaisussaan. Käsiteltyjen oikeustapausten perusteella voidaan päätellä, että päätöksen puutteellisuuden seuraamuksen kannalta on merkitystä, mikä perusteluiden osio on ollut puutteellinen. Vaikuttaa siltä, että oikeusperusteluiden puuttuminen aiheuttaa todennäköisemmin päätöksen kumoamisen kokonaan, kun puolestaan tosiasiaperusteluiden puutteellisuus johtaa päätöksen palauttamiseen uudelleen käsittelyä varten.

Hallinto-oikeuden ratkaisulinjasta ei tule kuitenkaan suoraan päätellä verotuksen oikaisulautakunnan toimia vastaavissa tapauksissa. Hallinto-oikeus saattoi puuttua perusteluvirheeseen näin ankarasti, koska perusteluissa ollut virhe oli päässyt läpi monesta vaiheesta siihen kenenkään puuttumatta. Kyseessä on voinut olla myös hallinto-oikeuden perustuslaki- tai verovelvollisyyteen tulkinta¹⁶¹. Päätöksen tehneen viranomaisen olisi voinut puuttua virheelliseen verotuspäätökseen välittömästi tai viimeistään muutoksenhakuvaiheessa. Perusteluissa oleva puute olisi tullut huomata hallintomenettelyssä eli viimeistään verotuksen oikaisulautakunnan päätöstä tehdessä¹⁶². Tämä korostaa verotuksen oikaisulautakunnan vastuuta valvoa, että sen käsittelemät tapaukset ovat myös perusteltu riittävästi. Mikäli käsiteltävässä tapauksessa on menettelyllisiä puutteita, on oikaisulautakunnan puututtava niihin toimivaltansa rajoissa.

¹⁶¹ Verovelvolliselle myönteisestä tulkinnasta laajemmin ks. Urpilainen, s. 392 ss.

¹⁶² Tämän takia katsoisin verotuksen oikaisulautakunnan olevan tärkeässä asemassa kontrolloidessaan verotuspäätösten riittäviä ja kunnollisia perusteluita.

5. Päätöksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti

5.1 Virheellisen päätöksen korjaamiskeinot

Oikeusvarmuuden edellytyksenä on, että hallintoviranomainen voi päätöksenteon jälkeen vain lain mukaisin edellytyksin korjata päätökseensä jääneen virheen. Päätös tulee lopulliseksi viimeistään siinä vaiheessa, kun se on annettu tiedoksi asianosaiselle¹⁶³. Oikaisujärjestelmässä kertaalleen hallintopäätöksellä ratkaistu asia tulee uudelleen viireille ja siten käsiteltäväksi hallintoviranomaisessa, ja viranomaisella on annettu toimivalta muuttaa eli oikaista jo aiemmin päätöksellä ratkaistu asia. Oikaisun ydinajatuksena on, että hallintoviranomaisella on hallintopäätöksen oikeusvoimavaikutuksen estämättä rooli päätöksen väitetyn tai epäillyn virheen korjaamisessa, joten viranomainen antaa asianosaiselle oikeusturvaa konkreettisessa tilanteessa.¹⁶⁴ Päätöksessä olevien virheiden korjaamisen jättäminen pelkästään muutoksenhaun varaan ei kuitenkaan katsottu olevan tarkoituksenmukaista, joten päätös on selvästi virheellisiltä osiltaan pyrittävä korjaamaan mahdollisimman varhaisessa vaiheessa nopeasti ja joustavasti.¹⁶⁵

Hallintolain 50 - 53 §:ssä säädetään päätöksessä olevasta asiavirheen korjaamisesta ja kirjoitusvirheen oikaisusta sekä näitä koskevista menettelyistä. Lähtökohtana on, että päätös voidaan korjata näiden säännösten nojalla, mikäli päätöstä rasittavat virheet ovat selviä ja luonteeltaan kiistattomia.¹⁶⁶ Hallintopäätöksen oikaiseminen ja korjaaminen ovat siten hallintolain mukaista hallintomenettelyä ja virheen oikaisee tai korjaa asian päättänyt viranomainen tai erityinen oikaisuviranomainen. Oikaisutilanteet voidaan jakaa kolmeen tyyppiin kiinnittämällä huomiota asianosais- tai viranomaisaloitteisuuteen, muutoksenhakuun ja korjattavien virheiden sisältöön.¹⁶⁷

¹⁶³ Kulla, s.285.

¹⁶⁴ Halila – Aer, s. 7. Kirjoittajien mukaan korjaavan toimintansa vuoksi oikaisulla turvataan hallinnon asiakkaiden yhdenvertaisuutta ja yleensäkin luottamusta hallinnon toimintaa kohtaan, joten oikaisulla on näin ollen myös laajempia tarkoituksia.

¹⁶⁵ HE 72/2002, s. 104. Hallituksen esityksen mukaan ”Ehdotuksen tarkoituksena on yksinkertaistaa ja nopeuttaa menettelyvirheiden tutkimiseen liittyviä käytäntöjä sekä vähentää valitusviranomaisille tehtäviä muutoksenhakuja.”

¹⁶⁶ Laakso ym., s. 416.

¹⁶⁷ Kulla, s. 285.

Viranomaisen käytettävissä olevaa oikaisukeinoa on kehitetty Suomessa lakiperusteisesti lähinnä kolmen peruslinjauksen varassa, joista ensimmäinen koskee hallinnon päätöksentekoa, hallintolaissa säädettyä itseoikaisua. Hallintolaissa olevat itseoikaisukeinot ovat asiavirheen korjaaminen eli varsinainen itseoikaisu ja kirjoitusvirheen korjaaminen eli teknisluonteinen itseoikaisu.¹⁶⁸

Toinen oikaisuvaatimuksen lainsäädännöllisen järjestämisen muoto on oikaisun kytkeminen valitukseen. Oikaisu on tuolloin osa muutoksenhakua, jolloin hallinnon päätöksentekoviranomainen voi valituskirjelmän pohjalta suorittaa oikaisun, jos se hyväksyy valituksessa esitetyt vaatimukset. Mikäli oikaisua ei tehdä valituskirjelmän osalta, on päätöksentekoviranomaisen siirrettävä valitus oikaisemattomilta osin valitusviranomaisen käsiteltäväksi. Tällaisesta järjestelystä käytetään nimitystä valitukseen sidottu oikaisu ja se on käytössä useissa välillistä verotusta koskevissa asioissa.¹⁶⁹

Kolmantena linjauksena on valituksen pakollisen esivaiheen muodostava oikaisuvaatimusjärjestelmä. Oikaisuvaatimus-oikeussuojakeinosta käytetään myös nimitystä lakisääteinen itseoikaisu, missä viranomainen tutkii lakiin perustuvasta oikaisuvaatimuksesta sen, rasittaako aikaisempaa hallintopäätöstä oikaisuvaatimuksessa väitetty virhe. Vasta tämän käsittelyvaiheen jälkeen asia voidaan saattaa valitusviranomaisen tutkittavaksi.¹⁷⁰

5.2 Asiavirheen korjaaminen

5.2.1 Korjaamisen edellytykset

Asiavirheellä tarkoitetaan päätöksenteon perusteena olevien selvitysten tai oikeudellisten perusteiden selvää virheellisyyttä tai ilmeistä puutteellisuutta, jotka liittyvät siten

¹⁶⁸ Halila – Aer, s. 7.

¹⁶⁹ Halila – Aer, s. 7.

¹⁷⁰ Halila – Aer, s. 7.

päätöksenteon perusteena oleviin faktoihin ja normeihin sekä niiden arviointiin¹⁷¹. Asia-
virheestä ja sen korjaamisesta on säännelty hallintolain 50 §:n 1 momentissa¹⁷²:

Viranomainen voi poistaa virheellisen päätöksensä ja ratkaista asian uudelleen, jos:

1. päätös perustuu selvästi virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen;
2. päätös perustuu ilmeisen väärrään lain soveltamiseen;
3. päätöstä tehtäessä on tapahtunut menettelyvirhe; tai
4. asiaan on tullut sellaista uutta selvitystä, joka voi olennaisesti vaikuttaa päätökseen.

Asiavirheen korjaamisen edellytykset ovat melko tiukkoja, koska kyseeseen tulevat vain selvä ja ilmeinen virhe.¹⁷³ Asiavirheellä tarkoitetaan hallintolain 50 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdan mukaan päätöksen perustumista selvästi virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka ilmeisen väärrään lain soveltamiseen¹⁷⁴.

5.2.2 Virheellinen tai puutteellinen selvitys

Selvittämisellä hallintoasiassa tarkoitetaan sellaista tosiseikkojen arvioimista ja selvitysten hankkimista, johon viranomainen voi toimivaltansa rajoissa ryhtyä. Viranomaisella on selvittämisvelvollisuus niin pitkälle kuin materiaalisesti oikean ratkaisun tekeminen kyseisessä asiassa sitä vaatii. Kun asiassa on hankittu riittävä selvitys, enempi selvittäminen ei ole enää tarpeen asian ratkaisun kannalta, joten viranomainen voi siirtyä päätöksentekovaiheeseen. Viranomainen vastaa siitä, että saatu selvitys on luonteeltaan ja laadultaan sellaista, jonka perusteella aineellisesti oikea ratkaisu voidaan tehdä. Olen-
naista asiassa on selvityksen riittävyys tai paikkansapitävyys materiaalisesti oikeaa lop-
putulosta ajatellen.¹⁷⁵ Selvityksen vähäinen puutteellisuus tai selvityksessä oleva epä-
olennainen virhe ei kuitenkaan muodosta korjattavaa asiavirhettä¹⁷⁶.

¹⁷¹ Mäenpää 2013, s. 569 ja Niemivuo ym., s. 358.

¹⁷² Hallintolain muutoksella (581/2010) 50 §:n 1 momenttiin lisättiin uutena korjaamisen edellytyksenä asiaan tullut uusi selvitys, joka voi olennaisesti vaikuttaa päätökseen (4. kohta). Samalla koko pykälää selkeytettiin kirjoitusasultaan jakamalla asiavirheen korjaamisen edellytykset omiksi kohdiksi.

¹⁷³ Mäenpää 2013, s. 570.

¹⁷⁴ Säännös vastaa aikaisempaa hallintomenettelylain 26 §:n 1 momentin säännöstä.

¹⁷⁵ Halila – Aer, s. 265–267.

¹⁷⁶ Mäenpää 2013, s. 570.

Virheellinen selvitys voi johtua esimerkiksi siitä, että päätöksen perusteena olleet tosiseikat eivät ole vastanneet todellisuutta. Puutteellinen selvitys liittyy puolestaan siihen, ettei ratkaisun tekemisen kannalta tarpeellisia tosiseikkoja ole arvioitu riittävästi tai niiden selvittäminen on muutoin ollut jossakin suhteessa puutteellista.¹⁷⁷ Virheellisyys tai puutteellisuus voidaan näyttää toteen esittämällä esimerkiksi ennestään tuntematonta tai aikaisemman selvityksen virheelliseksi osoittavaa uutta selvitystä. Tämä esitetty uusi selvitys voi osoittaa sen, kuinka vakavaan selvitysvirheeseen tai -puutteeseen ensi vaiheen hallintopäätös pohjautuu.¹⁷⁸

Verotuksessa virheellisen tai puutteellisen selvityksen sisältäviä tilanteita voisi olla esimerkiksi, kun päätöksen pohjana olevan verotarkastuksen tiedot ovat olennaisesti puutteellisia, kuten henkilön osakkuusasemaan liittyvät tiedot tai verotarkastuksen yhteydessä on erehdyksessä tulkittu väärin kirjanpitoon tehtyjä kirjauksia, jotka ovat siirtyneet virheellisenä verotarkastuskertomukseen¹⁷⁹. Tällaisten virheellisyyksien välttäminen edellyttää viranomaiselta huolellisuutta niin verotarkastuskertomuksen laatimisessa kuin sen perusteella tehtävien verotusten toimittamisessa.

5.2.3 Ilmeisen väärä lain soveltaminen

Ilmeisen väärästä lain soveltamisesta on kyse silloin, kun ratkaisu on sisällöltään lainvastainen. Väärä lain soveltaminen voi tarkoittaa sitä, että viranomainen soveltaa kysymyksessä olevaan asiaan väärää säännöstä eli lakia on sovellettu väärin.¹⁸⁰ Tällaisesta tilanteesta voi olla kysymys silloin, kun päätöksen tehnyt viranomainen on erehtynyt sovellettavasta säännöksestä tai sillä on ollut selvästi virheellinen käsitys sovellettavan säännöksen sisällöstä. Lain soveltamisen ilmeisellä virheellisyydellä tarkoitetaan sitä, miten helposti soveltamisvaiheessa tapahtunut virhe on todettavissa.¹⁸¹ Oikeusperiaatteiden rikkominen on väärää lain soveltamista. Myös harkintavallan väärinkäytön kyn-

¹⁷⁷ Niemivuo ym., s. 358. Myös Halila – Aer, s. 266.

¹⁷⁸ Halila – Aer, s. 267.

¹⁷⁹ Esimerkiksi asianosainen ei ole ollut millään tavoin osakkaana tai siihen verrattavassa asemassa yhtiössä tai kirjanpidon varaston muutos on huomioitu väärinpäin.

¹⁸⁰ Niemivuo ym., s. 359 myös Halila – Aer, s. 267–268.

¹⁸¹ Halila – Aer, s. 268.

nyksen ylittäminen voidaan katsoa ilmeiseksi väärän lain soveltamiseksi¹⁸². Määritelmä koskee myös joustavia oikeusnormeja ja yleislausekkeita, joten eri käsitys joustavan normin tulkinnasta ei muodosta vielä perustetta virheen korjaamiselle.¹⁸³ Tulkintaan liittyvien virheiden todennäköisyys korostuu tilanteessa, jossa sovellettavaan säännöseen sisältyy avoimia lausekkeita tai epäselviä ilmaisuja. Tulkinnanvaraisuutta liittyy usein myös säännöksiin, jotka jättävät viranomaiselle harkintavaltaa asiaratkaisuun päättymisen suhteen.¹⁸⁴

Vastaavaa ilmeisyyden vaatimusta käytetään myös hallintolainkäyttölain¹⁸⁵ mukaisessa hallintopäätöksen purkuedellytyksissä. Lailla tässä yhteydessä tarkoitetaan säädännäistä oikeutta. Sen sijaan esimerkiksi pelkästään kotimaisen oikeuskäytännön, lain esitöiden vastainen päätöksenteko tai kotimaisen oikeuskäytännön muutos, ei ole tässä tarkoitettua väärää lain soveltamista.¹⁸⁶ Mäenpää toteaa kuitenkin, että purkukynnys on kuitenkin selvästi korkeampi kuin korjaamisen edellytykset¹⁸⁷. Asiavirheen korjaamisjärjestelmässä ei siten ole tarkoitus kovinkaan pitkälle menevien tulkinnallisten johtopäätösten tekeminen¹⁸⁸.

5.2.4 Menettelyvirhe

Päätöksen tehneellä viranomaisella on hallintolain 50 §:n 1 momentin 3 mukaan mahdollisuus oikaista myös asian käsittelyssä tapahtunut menettelyvirhe ja ratkaista asia uudelleen¹⁸⁹. Menettelyvirheellä tarkoitetaan virhettä viranomaisen menettelyssä eli sitä, että päätös on syntynyt virheellisessä järjestyksessä. Menettelyn edellytykset ovat lähes poikkeuksetta ehdottomia. Virhe saattaa koskea esimerkiksi viranomaisen väärää kokoonpanoa, päätöksentekijän esteellisyyttä, kuulemisvelvollisuuden laiminlyöntiä tai

¹⁸² Jos viranomainen on käyttänyt harkintavaltaansa selvästi vastoin HL 6 §:ssä määritettyä hallinnon oikeusperiaatetta. Ks. Mäenpää 2011 s. 340.

¹⁸³ Halila – Aer, s. 268.

¹⁸⁴ Niemivuo ym., s. 359.

¹⁸⁵ HLL 63 § 1 momentti 2 kohta.

¹⁸⁶ Mäenpää 2013, s. 1047.

¹⁸⁷ Mäenpää 2013, s. 573.

¹⁸⁸ Muutoin kysymys olisi enemmän uuden asiaratkaisun tekemisestä kuin päätöksessä olevan tulkintavirheen korjaamisesta, joten uuden asiaratkaisun tekemiselle on omat hallintopäätöksen oikeusvoimaan ja luottamuksensuojaan liittyvät rajoituksensa. Ks. Halila – Aer, s. 269.

¹⁸⁹ Tämä oli uudistus hallintolaissa verrattuna hallintomenettelylakiin.

päätöksen perustelemista koskevaa virhettä.¹⁹⁰ Vaikka asian riittävä selvittäminen kuuluu viranomaisen menettelyllisiin velvoitteisiin, selvittämisvirhe tai puutteellisuus luetaan yleensä 50 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun asiavirheen aiheuttaviin virheisiin. Menettelyvirheen ollessa itseoikaisuperusteena hallintoviranomaisen on poistettava virheellinen päätöksensä ja käsiteltävä asia uudestaan lainmukaisessa menettelyssä. Tämä saattaa tarkoittaa esimerkiksi kuulemisen suorittamista tai asian ratkaisemista esteettömässä kokoonpanossa.¹⁹¹

Tämän hallintolain 50 §:n 1 momentin 3 kohdan keskiössä ei ole päätöksen asiasisällön oikaiseminen vaan korjaus, joka koskee nimenomaan asian aikaisemmassa käsittely- tai päätöksentekomenettelyssä ollutta virhettä. Hallintolaki ei edellytä, että menettelyvirhe olisi merkityksellisellä tavalla vaikuttanut päätökseen, joten mikä tahansa menettelyvirhe mahdollistaa päätöksen poistamisen ja asian uudelleen ratkaisemisen.¹⁹² Menettelyvirhe voidaan siten periaatteessa korjata virheen laatuun tai vaikutuksiin katsomatta.¹⁹³

Useimmissa tapauksissa menettelyvirheessä on kuitenkin kysymys luonteeltaan asiavirheeseen rinnastettavasta selvästä ja ilmeisestä virheestä¹⁹⁴. Päätöksen korjaamisen tarvetta onkin hyvä tarkastella myös virheen vakavuuden ja korjaamatta jättämisen vaikutusten pohjalta. Niinpä korjaamiseen ei suhteellisuusperiaatteen mukaan lähtökohtaisesti ole aihetta, jos menettelyvirhe on ollut vähäinen, eikä se ole voinut vaikuttaa päätöksen sisältöön. Taustalla tähän vaikuttaa myös se, että virheen korjaamisjärjestelmä on tarkoitettu kokonaisuutena vain selvimpien virheiden oikaisemiseen. Vähäisempien menettelyvirheiden korjaamisen esteenä voi olla myös asianosaisen suostumuksen saaminen.¹⁹⁵

Päätöksen perusteluja koskevana puutteena ja myös menettelyvirheenä voisi tuoda, käytännön verotuspäätöksiä käsitelleenä havaitsemani ilmiön, missä verotarkastuskerto-

¹⁹⁰ Niemivuo ym., s. 359.

¹⁹¹ Halila – Aer, s. 270.

¹⁹² Niemivuo ym., s. 360.

¹⁹³ Ks. Halila – Aer, s. 270 ja Mäenpää 2013, s. 574.

¹⁹⁴ Ks. Halila – Aer, s. 270. Mäenpään mukaan asian riittämätön selvittäminen aiheuttaa yleensä asiavirheen. Ks. Mäenpää 2013, s. 574. Toisin Niemivuo ym., jonka mukaan kyse on selvittämisvelvollisuuden laiminlyönnistä eli menettelyvirheestä. Ks. Niemivuo ym., s. 358.

¹⁹⁵ Ks. Halila – Aer, s. 270.

mukseen viitataan vain kokonaisuutena. Tällainen verotarkastuskertomuksessa selvitettyjen seikkojen ja esitettyjen johtopäätösten jättäminen pois verotuspäätöksestä voisi olla perusteluista koskeva menettelyvirhe¹⁹⁶. Verotarkastuskertomuksen perusteella voi olla selvää, että kyse on esimerkiksi veronkierrosta, mutta tämän johtopäätöksen jättäminen pois päätöksen perusteluista tekee verotuspäätöksestä menettelyllisesti puutteellisen. Vastaavasti, jos päätöksessä ei ole kerrottu, miten jotain lakia on sovellettu verotarkastuskertomuksella selvitettyyn tapaukseen, on siinä mielestäni päätöksen sisältöä¹⁹⁷ rasittava menettelyvirhe.

5.2.5 Olennainen uusi selvitys

Hallintolain 50 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan viranomainen voi oikaista asian, jos asiaan on tullut sellaista uutta selvitystä, joka voi olennaisesti vaikuttaa päätökseen. Uudella sääntelyllä asiavirheen käsitteeseen haluttiin sisällyttää myös sellaiset tilanteet, joissa aikaisempaa hallintopäätöstä voidaan pitää sisällöltään virheellisenä uuden tosiasiaselvityksen vuoksi¹⁹⁸. Selvitys voi olla siten uutta, että se on ennestään tuntematonta taikka selvitystä, jota ei ole tiedetty tai osattu ottaa huomioon asiaa ensi vaiheessa ratkaistaessa¹⁹⁹. Uusi selvitys osoittaa, että aiemmin tehty päätös on faktaperusteluiltaan virheellinen. Uusi selvitys voi perustua tosiseikkojen muuttumiseen päätöksenteon jälkeen. Myös päätöksenteon jälkeiset olennaiset muutokset asianosaisen oloissa voidaan ottaa huomioon uutena selvityksenä.²⁰⁰ Tällaisissa tapauksissa selvitys on luonteeltaan laadullinen edellytys, eikä se ole riippuvainen siitä, miten asiaa on selvitetty aikaisemmassa vaiheessa, eikä ratkaisu ole ollut varsinaisesti ratkaisuhetkellään virheellinen²⁰¹.

¹⁹⁶ Kyse ei ole virheellisestä tai puutteellisesta selvityksestä, jos tarkastuskertomuksessa on päätöksenteon kannalta riittävät asiat selvitettyinä.

¹⁹⁷ Päätöksen rakennetta on käsitelty tarkemmin tämän tutkielman kohdassa 3.4.1.

¹⁹⁸ Hallituksen esityksen mukaan uuden selvityksen huomioon ottamisessa ei ole kysymys sellaisesta asian käsittelyn kuluessa tehdyn virheen korjaamisesta kuin asiavirheen korjaamisperusteissa on perinteisesti tarkoitettu. Uuden selvityksen kautta aikaisemmin ratkaistu asia tulee uuteen valoon ja aikaisempi päätös on hallinnon asiakkaan kannalta sisällöltään virheellinen. Hallinnon palveluperiaatekin puoltaa asian ratkaisemista itseoikaisuteitse uudelleen. HE 226/2009 vp, s. 60–61.

¹⁹⁹ Niemivuo ym., s. 361.

²⁰⁰ Mäenpää 2013, s. 571.

²⁰¹ Niemivuo ym., s. 361.

5.3 Kirjoitusvirheen korjaaminen

Teknisistä kirjoitus- ja laskuvirheiden korjaamisesta säädetään hallintolain 51 §:n 1 momentissa.

Viranomaisen on korjattava päätöksessään oleva ilmeinen kirjoitus- tai laskuvirhe taikka muu niihin verrattava selvä virhe

Kirjoitusvirheestä on kysymys pääosin silloin, kun asia on kirjoitetun tekstin muotoon saatettaessa ilmaistu jollakin lailla teknisesti virheellisellä tavalla. Laskuvirhe on selkeän tekninen virhe päätökseen sisältyvissä laskelmissa. Muu kirjoitus- tai laskuvirheeseen verrattava selvä virhe kattaa selvemmin ne tilanteet, joissa on kysymys puhtaasti teknisen virheen korjaamisesta.²⁰² Oleellista näissä teknisissä korjauksissa on, että päätöksen sisältö ei vastaa sitä tilannetta, joka päätöksellä on tarkoitettu järjestää. Jos virheellinen nimi aiheutuu harkinnassa tapahtuneesta virheestä, korjausta ei voida säännöksen perusteella tehdä. Viranomaisen täytyy korjata päätöksessä oleva tekninen virhe, joten viranomaiselle ei ole jätetty harkintavaltaa korjaamisen suhteen, vaan säännöksessä tarkoitettua virheen korjaaminen on viranomaisen velvollisuus.²⁰³

Viranomaisen on siten ryhdyttävä toimiin virheen korjaamiseksi, jos virhe jostakin syystä havaitaan. Tämä velvoite koskee myös oikaisuvaatimusviranomasta joten oikaisuvaatimusviranomaisen on korjattava myös sellainen päätöksessä oleva kirjoitusvirhe, johon asianosainen ei ole erikseen vedonnut oikaisuvaatimuksessaan.²⁰⁴ Viranomaisen on korjattava virhe, jos se on siitä tietoinen. Kysymys voi olla joko siitä, että viranomaisen itse havaitsee virheellisyyden tai asianosainen esittää virheen korjaamista²⁰⁵.

Kirjoitusvirheen korjaamiselle ei ole asetettu asiavirheen korjaamisen tavoin asian suostumukseen liittyviä edellytyksiä. Hallintolain 51 §:n 2 momentin mukaan:

²⁰² Halila – Aer, s. 283.

²⁰³ Niemivuo ym., s. 365.

²⁰⁴ Halila – Aer, s. 284.

²⁰⁵ Virheen korjaamatta jättämiseen ei voida hakea muutosta menettelyvirheen perusteella, jos viranomaisen ei ole ollut tietoinen virheestä. Ks. Niemivuo ym., s. 366.

Virhettä ei saa kuitenkaan korjata, jos korjaaminen johtaa asianosaiselle kohtuuttomaan tulokseen, eikä virhe ole aiheutunut asianosaisen omasta menettelystä.

Viranomaisen harkintaa on rajoitettu yksinomaan siten, ettei virheen korjaaminen saa johtaa asianosaiselle kohtuuttomaan²⁰⁶ lopputulokseen. Kohtuuttomuudesta saattaa olla kysymys esimerkiksi tilanteessa, jossa virhe ilmenee vasta pitkän ajan kuluttua päätöksen tekemisestä. Hallintolain mukaan kohtuuttomuus ei ole kuitenkaan ehdoton este kirjoitusvirheen korjaamiselle ja siinä edellytetään nimenomaisesti, että kohtuuttomaan lopputulokseen johtava virhe on korjattava, jos virhe on aiheutunut asianosaisen omasta menettelystä. Asianosaisen menettelyn huomioon ottaminen perustuu jokseenkin vastaaviin lähtökohtiin kuin asiavirheen korjaamisessa.²⁰⁷

Verotusta koskevan päätöksen perusteluissa oleva kirjoitusvirhe voisi olla lasku- ja talennusvirheiden lisäksi myös sovelletuissa oikeusohjeissa esiintyvät virheet. Tällaisia ovat esimerkiksi päätöstekstissä mainitut termit, kuten veronkierto tai peitelty osinko, joiden viittaukset kuitenkin puuttuvat päätöksen sovelletuista oikeusohjeista²⁰⁸. Mielestäni samanlaisesta virheestä on kyse myös silloin, kun veronkorotuksessa sovellettuna oikeusohjeena ei ole mainittu momenttia²⁰⁹, jonka perusteella veronkorotus on määrätty. Veronkorotuksen määräämisen perusteluissa tulee kuitenkin käydä selväksi, miten vakavasta laiminlyönnistä on kyse.

²⁰⁶ Ks. verotusta koskevat päätökset KHO:1997:12 ja KHO 23.10.2009 T 2602. Kummassakin tapauksessa tehtyä päätöstä voitiin oikaista noin 50 000 markan suuruisen kirjoitusvirheen perusteella verovelvollisen vahingoksi, koska kyse oli ilmeisestä virheestä eikä korjaaminen johtanut kohtuuttomaan lopputulokseen.

²⁰⁷ Niemivuo ym., s. 366–367.

²⁰⁸ Päätöksessä on kuitenkin perusteluiden mukaan sovellettu kyseistä normia, mutta se on jäänyt pois sovellettavista oikeusohjeista.

²⁰⁹ Veronkorotusta määrättäessä on mainittava myös sovellettu momentti, joka kuvastaa laiminlyönnin vakavuutta.

5.4 Korjaamismenettely

5.4.1 Viranomaisen harkinta

Alkuperäisen hallintopäätöksen tehnyt viranomainen tekee päätöksen myös asiavirheen korjaamisesta joten asiavirheen korjaaminen tapahtuu itseoikaisuteitse. Tämä on keskeinen lähtökohta virheen korjaamisjärjestelmälle, joka toimii tässä perusmuodossaan lähellä ensi vaiheen päätöksentekoa. Hallinto korjaa tätä kautta mahdollisimman nopeasti ja tehokkaasti omat virheensä.²¹⁰ Asiavirheen korjaaminen perustuu siten aina päätöksen tehneen viranomaisen omaan harkintaan, eikä viranomaisella ole hallintolain perusteella velvollisuutta korjata päätöksessä ilmennyttä asiavirhettä eikä asianosaisella ole myöskään subjektiivista oikeutta saada tällaista virhettä oikaistuksi.²¹¹

Hallinnon tehokkuusvaatimus huomioiden ja pyrkimys ratkaisutoiminnan oikeellisuuden virheen korjaamisesta koskevassa harkinnassa tulisi kuitenkin lähteä siitä, että viranomainen itse korjaa virheellisen päätöksensä, jos asiavirheen korjaamisen edellytykset täyttyvät.²¹² Koska virheen korjaamisjärjestelmä on tarkoitettu käytettäväksi ainoastaan selkeimpien virheiden oikaisukeinona, niin asiavirheen korjaamisen ollessa kysymyksessä, viranomaisten tulisi kokea roolinsa korjaustehtävän suorittamisessa aktiivisena²¹³.

Päätöksen tehneen viranomaisen kieltäytyminen virheen korjaamisesta voisi tulla kysymykseen silloin, kun virheen sisällöstä on epäselvyyttä tai vastakkaisia tulkintoja. Kyse voi olla myös hallinnollisesta tarkoituksenmukaisuudesta tilanteessa, jossa vaatimuksen kohteena olevasta päätöksestä on vireillä oikaisuvaatimusmenettely tai muutoksenhaku.²¹⁴

²¹⁰ Halila – Aer, s. 272.

²¹¹ Edes asianosaisen suostumus tai nimenomainen tahdonilmaisu ei velvoita viranomaista korjaamaan virhettä, vaan viranomainen voi vielä asianosaisen suostumuksen saatuaankin jättää virheen korjaamatta. Niemivuo ym., s. 361.

²¹² Niemivuo ym., s. 362.

²¹³ Tällä varmistetaan se, että luottamus hallintotoiminnan oikeellisuuteen palautuu mahdollisimman tehokkaasti. Halila – Aer, s. 281.

²¹⁴ Virheen korjaaminen kuuluu yksinomaan sen viranomaisen toimivaltaan, joka on tehnyt päätöksen, joten itseoikaisumenettelyssä ei voida korjata hallintolainkäyttöasiassa annettua päätöstä, vaikka virheellistä päätöstä ei olisi valitusasteessa edes muutettu. Niemivuo ym., s. 362.

5.4.2 Asianosaisen suostumus

Hallintolain korjaamismenettelyä koskevassa sääntelyssä edellytetään, että asianosainen määrättyissä tilanteissa suostuu päätöksen korjaamiseen. Suostumus on kytkettävissä päätöksen oikeusvoimavaikutukseen ja luottamukseen hallintopäätösten pysyvyydestä.²¹⁵ Asianosaisen eduksi tapahtuvassa korjaamisessa ei kuitenkaan vaadita lainkaan suostumusta. Asianosaisen suostumus vaaditaan sen sijaan selvitys-, laintulkinta- tai menettelyvirheen korjaamisessa, jos päätöstä korjataan asianosaisen vahingoksi.²¹⁶

Kaikissa asianosaiselle kielteisissä tilanteissa suostumusta ei kuitenkaan vaadita. Merkitystä on virheen laadulla ja asianosaisen omalla menettelyllä. Ilmeiset virheet, joiden syntymiseen asianosainen on vaikuttanut, voidaan korjata, vaikka asianosainen ei siihen suostuisikaan. Olennaista uutta selvitystä voidaan käyttää korjausperusteena ainoastaan asianosaisen eduksi. Suostumusedellytys ei siten koske tätä korjausperustetta.²¹⁷ Korjaaminen edellyttää asianosaisen suostumusta yleensä vain siinä tapauksessa, että päätöstä korjataan asianosaisen vahingoksi²¹⁸. Jos päätöstä korjataan asianosaisen vahingoksi vain osittain, suostumus on pyydettävä kielteiseen suuntaan korjattavilta osin erikseen.²¹⁹ Jos korjaaminen on asianosaisen kannalta kuitenkin selvästi vaikutusetonta tai päätöstä korjataan asianosaisen eduksi tai sillä tavalla neutraalisti, ettei korjaamista voida lukea asianosaisen edun vastaiseksi, niin korjaaminen ei edellytä asianosaisen suostumusta.²²⁰

Suostumusta ei kuitenkaan tarvita tilanteissa, joissa virhe on ilmeinen ja asianosainen on omalla menettelyllään aikaansaanut päätöksen virheellisyyden²²¹. Säännös ei kuitenkaan edellytä menettelyltä tahallisuutta, vaan suostumuksen sivuuttaminen voi perustua

²¹⁵ Halila – Aer, s. 276.

²¹⁶ Asiassa on syytä arvioida korjaamisen vaikutuksia, jotta suostumusedellytyksestä ei poiketa virheellisesti tätä kautta. Vaikutusarvioinnin on tapahduttava riittävän kattavasti ja objektiivisesti. Ks. Halila – Aer, s. 276.

²¹⁷ Halila – Aer, s. 275.

²¹⁸ Ilmauksella ”vahinko” tarkoitetaan tässä edun vastakohtaa eikä asianosaisen tarvitse varsinaisesti kärsiä korjaamisesta aineellista tai aineetonta vahinkoa. Halila – Aer, s. 276.

²¹⁹ Suostumus on perusteltua pyytää myös silloin, kun korjaamisen lopputuloksen merkityksestä on tulkinvaraisuutta tai epäselvyyttä. Niemivuo ym., s. 363.

²²⁰ Halila – Aer, s. 276–277. Muutosta aiempaan sääntelyyn on perusteltu sillä, ettei yksilön oikeusturva tuossa tilanteessa edellytä suostumuksen saamista. Ks. HE 72/2002, s. 105.

²²¹ Asianosaisen menettelyllä tarkoitetaan ensisijaisesti tilanteita, joissa asianosainen on menetellyt vilpillisesti antamalla päätöksen perusteeksi vääriä tietoja. Niemivuo ym., s. 363.

myös asianosaisen erehdykseen tai huolimattomuuteen hänen antaessaan asiaan liittyviä tietoja²²². Oikaiseminen asiaan tulleen uuden selvityksen perusteella, hallintolain 50 §:n 1 momentin 4 kohdassa määritellyissä tilanteissa, joissa päätös ei ole perustunut selvästi virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen, on mahdollista vain asianosaisen eduksi.

Suostumuksen pyytämisen yhteydessä viranomaisen tulisi tuoda selkeästi esille se, mikä on korjaustoimen sisältö, jotta asianosaisella on asianmukainen käsitys siitä, mihin hän antaa suostumuksensa. Jos asianosainen ei suostu hänelle epäedulliseen korjaukseen, viranomaisella ei ole toimivaltaa korjausmenettelyn jatkamiseen hallintolain mukaisessa menettelyssä. Asianosaisen suostumuksella on siten keskeinen merkitys virheen korjaamisjärjestelmän toteuttamisessa. Jos asianosaisen nimenomainen suostumus puuttuu, viranomaisen on luovuttava tästä korjausmenettelystä.²²³

5.4.3 Virheen korjaaminen

Korjaamisasian vireilletuloa ja käsittelyä koskevat menettelylliset periaatteet on kirjattu hallintolain 52 §:ään. Viranomaisen velvollisuutena on huolehtia tekemiensä päätösten oikeellisuudesta. Tähän liittyy myös vaatimus siitä, että viranomainen itse seuraa päätöstensä laatua ja puuttuu viipymättä havaitsemiinsa virheisiin. Korjaamista koskevan sääntelyn lähtökohtana on, että päätöksen tehnyt viranomainen omasta aloitteestaan korjaa päätöksensä, jos se on tietoinen virheestä ja oikaisemiseen on aihetta, vaikka hallintolaissa nimenomaisesti todetaan korjaamisasian vireilletulon olevan asianosaisaloitteinen.²²⁴ Aloite on tehtävä tai vaatimus virheen korjaamiseksi on esitettävä viiden vuoden kuluessa päätöksen tekemisestä²²⁵. Tätä määräaikaavaatimusta ei ole kytketty virheen laatuun, vaan se koskee yleisesti niin asia- kuin kirjoitusvirheenkin korjaamista.²²⁶

²²² Niemivuo ym., s. 363.

²²³ Virhe voidaan mahdollisuuksien mukaan korjata lainkäyttömenettelyssä säännönmukaisia tai ylimääräisiä muutoksenhakukeinoja käyttämällä. Halila – Aer, s. 278.

²²⁴ Niemivuo ym., s. 368.

²²⁵ Viiden vuoden määräaika vastaa päätöksen purkamiselle asetettua määräaikaa. Ks. HLL 64 §:n 2 momentti.

²²⁶ Korjaamisasian käsiteltäväksi ottamista koskeva määräaikasäännös otettiin lakiin, koska oli vaarana, että korjausmenettelyä käytettäisiin purun asemesta tai normaalien purkumahdollisuuksien umpeututtua. Niemivuo ym., s. 369.

Korjaamisen kohteena olevan virheen laadusta riippuu, miten korjaamisasiaa käsiteltäessä on meneteltävä. Asiavirheen korjaaminen edellyttää hallintolain 52 §:n 2 momentin mukaan, että asia käsitellään kokonaisuudessaan uudelleen ja asiassa annetaan uusi päätös. Asiavirheen korjaamisessa on siten noudatettava suurinta osaa hallintoasian käsitellyä koskevista menettelyllisistä säännöksistä.²²⁷ Korjaamisasian käsittelyssä ja päätöksenteossa on kysymys virheen korjaamisesta, ei kokonaan uuden hallintopäätöksen tekemisestä. Hallintolain vaatimuksia noudatetaan siinä tarkoituksessa, millä tavoin ne palvelevat menettelyltään virheettömän tai materiaalisesti lainmukaisen korjauspäätöksen tekemistä.²²⁸

Asiavirheen korjaaminen tapahtuu käsittelemällä asia uudelleen ja antamalla asiassa uusi päätös²²⁹. Asiavirheen korjaamista koskeva päätös voi tarkoittaa myös sitä, että aikaisempaa päätöstä korjataan vain joiltakin osin. Kirjoitusvirhe korjataan korvaamalla virheen sisältävä toimituskirja uudella toimituskirjalla. Kirjoitusvirheen korjaaminen ei siten edellytä asian uudelleen käsittelemistä, vaan riittää, että päätöksessä oleva tekninen virhe korjataan ja asianosaiselle annetaan oikeansisältöinen toimituskirja.²³⁰

5.4.4 Muutoksenhaun vaikutus

Hallintolain 53 §:ssä käsitellään korjaamisasian suhteesta samaa päätöstä koskevan muutoksenhakuasian käsittelyyn. Keskeinen lähtökohta on, että viranomaisen itseoikaisuna suoritettava virheellisen päätöksen korjaaminen ja ylemmän viranomaisen toimivaltaan kuuluva muutoksenhakuasian käsittely ovat toisistaan erillisiä menettelyi-

²²⁷ Esteellisyysäännökset eivät kuitenkaan rajoita korjaamisen kohteena olevan päätöksen valmisteluun osallistuneiden henkilöiden osallistumista korjaamisasian käsittelyyn. Niemivuo ym., s. 369–370.

²²⁸ Enemmän yleisistä menettelyvaatimuksista korjaamisessa ks. Halila – Aer, s. 273–275.

²²⁹ Uuden päätöksen tiedoksisaannista alkaa kulua uusi muutoksenhaku-aika tai muu määräaika, jollei valitusoikeutta ole muussa laissa rajoitettu. Niemivuo ym., s. 370.

²³⁰ Niemivuo ym., s. 370.

tä²³¹. Asia- tai kirjoitusvirhe voidaan korjata siinäkin tapauksessa, että päätöstä koskeva muutoksenhaku on samanaikaisesti vireillä²³².

Kun muutoksenhakuviranomaisen on saanut tiedon korjaamisasiassa tehdystä ratkaisusta, sen on arvioitava, millaisia vaikutuksia korjauksella on vireillä olevaan asiaan. Jos virheen korjaamiseen ei ole ryhdytty, asian käsittely voi jatkua muutoksenhakuviranomaisessa. Muutoksenhaun käsittelyyn ei vaikuta se, miksi ja millä perusteilla virheen korjaamisaloite on tullut hylätyksi, sillä muutoksenhaun kohteena on alkuperäinen hallintopäätös, joka voidaan esitettyjen vaatimusten vuoksi esimerkiksi kumota ja asia palauttaa hallintoviranomaiselle uudelleen käsiteltäväksi. Jos hallintoviranomainen on korjannut asiavirheen, muutoksenhakuviranomaisen on otettava tämä huomioon omaa päätöstään tehdessään.²³³

Jos asianosainen on saanut sen, mitä muutoksenhaussa on vaatinut, ja asia on siten tullut korjaamispäätöksellä uuteen valoon, muutoksenhakuviranomaisen voi päättää muutoksenhakuasian raukeamisesta, koska asianosaisella ei ole enää asiassa oikeussuojan tarvetta. Lausunnon antaminen voi puolestaan raueta kokonaan tai osaksi sen mukaan, miltä osin muutoksenhaun kohteena olevaa päätöstä on viranomaisen toimesta korjattu.²³⁴

Hallinnon tehokkuuden ja toimivuuden kannalta on katsottava, että korjaamisasian käsiteltäväksi ottamista koskevan ilmoituksen vastaanottaneen muutoksenhakuviranomaisen tulee ilmoituksen saatuaan sovittaa muutoksenhakuasian käsittely korjaamisasian käsittelyyn²³⁵. Tällainen menettely mahdollistaa sen, ettei korjaamispäätöksen kohteena oleviin asia- tai kirjoitusvirheisiin tarvitse ottaa enää uudelleen kantaa muutoksenhakuasteessa, joten muutoksenhakuviranomaisen ratkaistaviksi jäävät sellaiset muutoksenhaki-

²³¹ Tällöin on kuitenkin pyrittävä estämään asioiden samanaikaisesta käsittelystä aiheutuvat haitat, joista merkittävin olisi se, että asiassa annettaisiin kaksi sisällöllisesti päällekkäistä asiaratkaisua. Niemivuo ym., s. 371.

²³² Korjaamisasiaa käsittelevän viranomaisen velvollisuutena on ilmoittaa korjaamisasian käsiteltäväksi ottamisesta muutoksenhausta tai muusta jatkokäsittelystä vastaavalle viranomaiselle ja korjaamisasian tultua ratkaistuksi, tehty päätös on niin ikään toimitettava muutoksenhakuviranomaiselle. Ks. Niemivuo ym., s. 371–372.

²³³ Halila – Aer, s. 290.

²³⁴ Halila – Aer, s. 290.

²³⁵ Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, ettei muutoksenhakuviranomaisen tee päätöstä asiassa ennen kuin korjaamispäätös on annettu. Niemivuo ym., s. 371.

jan vaatimukset, joita korjaamispäätöksessä ei ole hyväksytty tai joihin korjaamisasiaa käsittelevä viranomainen ei ole voinut ottaa kantaa.²³⁶

Korjaamismenettelyyn voidaan ryhtyä, vaikka hallintopäätös olisi jo lainvoimainen eikä siihen siten voi enää hakea muutosta säännönmukaisella muutoksenhakekeinolla²³⁷. Hallintolain korjaamisjärjestelmä ei ole sidottu valituksen eikä myöskään oikaisuvaatimuksen määräaikoihin. Virheen korjaavaan päätökseen saa periaatteessa hakea muutosta, niin kuin hallintopäätökseen yleensä. Korjauspäätöstä koskevat kuitenkin samat muutoksenhaun rajoitukset kuin alkuperäistä hallintopäätöstä, jota korjaaminen koskee²³⁸. Valituskielto²³⁹ on säädetty koskemaan päätöstä, jolla vaatimus virheen korjaamisesta on hylätty²⁴⁰. Valituksessa voidaan kuitenkin vedota itse korjausmenettelyssä tapahtuneisiin virheisiin ja siihen, ovatko korjaamisen edellytykset olleet olemassa.²⁴¹ Koska korjausmenettelyn hylkäävä päätös ei saa oikeusvoimaa, ei valituskielto estä uuden korjausmenettelyn vireillepanoa²⁴².

5.5 Verotuksen oikaisun soveltuvuus virheen korjaamiseen

5.5.1 Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi

Verotuksen massamenettelyluonne johtaa siihen, että osa verotuksesta on oikaistava myöhemmin havaittujen virheiden takia. Yleisimmin kyse on siitä, että verovelvolliselta jää jokin vähennys saamatta, koska sitä ei ole tallennettu tai se on jäänyt verovelvolliselta vaatimatta, jonka seurauksena vero on määrätty liian suureksi. Virheestä on kysy-

²³⁶ Niemivuo ym., s. 371.

²³⁷ Virheen korjaaminen tapahtuu hallintomenettelyssä lähtökohtaisesti samassa hallintoviranomaisessa, joka on tehnyt alkuperäisen päätöksen. Jos hallintopäätöksestä on valitettu, ja hallintotuomioistuin on ehtinyt antaa ratkaisun asiassa, hallintoviranomaisella ei ole enää virheen korjaamismahdollisuutta, koska hallintoviranomaisella ei ole tuomioistuimen ratkaisua koskevaa korjaustoimivaltaa. Ks. Halila – Aer, s. 292.

²³⁸ Hallintotuomioistuin voi myös päätöksen lainvastaisuuteen johtaneita menettelyvirheitä ja harkintavallan lainmukaisuutta. Mäenpää 2013, s. 579.

²³⁹ Valituskielto osoittaa sen, ettei korjaamismenettely ole vaihtoehtoinen oikeusturvakeino valitukselle, koska korjaamismenettelyä voidaan käyttää ainoastaan virheen ollessa selvä.

²⁴⁰ Hylkääminen voi johtua siitä, että korjaamiselle ei ole oikeudellisia edellytyksiä tai viranomainen ei muuten pidä virheen korjaamista aiheellisena. Mäenpää 2013, s. 579.

²⁴¹ Halila – Aer, s. 294.

²⁴² Mäenpää 2013, s. 579.

mys myös silloin, kun veronalainen tulo on jäänyt verottamatta tai verovelvolliselle on myönnetty aiheeton vähennys ja hänelle on määrätty tämän vuoksi liian vähän veroa.²⁴³ Tällaisesta viranomaisaloitteisesta verotuksen oikaisusta verovelvollisen hyväksi säädetään verotusmenettelylain 55 §:ssä.

Verotuksen oikaisun edellytykset verovelvollisen hyväksi ovat olemassa, kun Verohallinto toteaa verotuspäätöksen olevan jollakin tavoin virheellinen. Näitä virheitä ovat muun muassa kaikki laintulkinta- ja menettelyvirheet sekä mekaaniset kirjoitus- ja laskuvirheet. Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi, jos aikaisemmassa verohallinnon tekemässä oikaisua koskevassa päätöksessä on virhe, jonka viranomainen havaitsee. Lisäksi verotuksen oikaisulautakunnan päätöksessä oleva selvä virhe voidaan myös oikaista verovelvollisen hyväksi verotusmenettelylain 55 §:n perusteella²⁴⁴. Verotusmenettelylain 55 § sääntelee kuitenkin vain verotuksen oikaisemista, ei niinkään oikaisupäätöksessä olevien asia- ja kirjoitusvirheiden korjaamista²⁴⁵.

Lisäksi verotusta koskevien muutosten seurauksena saattaa olla, että verovelvollista koskeva oikaisupäätös vaikuttaa saman verovelvollisen eri verovuosiin tai muihin verokausiin, saman verovelvollisen eri verolajeihin tai toiseenkin verovelvolliseen, jolloin kyseeseen tulee verotusmenettelylain 75 §:n mukainen seurannaismuutos. Seurannaismuutos voidaan tehdä sekä verovelvollisen eduksi että vahingoksi. Edellytyksenä on, että oikaiseminen ei ole erityisestä syystä kohtuutonta, jonka vuoksi siinä tulisi olla jokin takaraja. Tätä määräajan puuttumista voidaan pitää oikeusvarmuuden ja legaliteettiperiaatteen vastaisena.²⁴⁶ Seurannaismuutos, kuten myös muutoksenhaun takia tehtävät muutokset verotukseen, tehdään, vaikka verotuksen oikaisun edellytykset puuttuvat²⁴⁷.

²⁴³ Ks. Puronen 2010, s. 221.

²⁴⁴ Näin Myrsky – Rabinä, s. 244.

²⁴⁵ Ks. KHO 23.10.2009 T 2602. ”Verotusmenettelystä annetussa laissa ei ole nimenomaista säännöstä jälkiverotuksessa tapahtuneen laskuvirheen tai muun siihen verrattavan erehdyksen oikaisemisesta tai korjaamisesta verovelvollisen vahingoksi. Näin ollen jälkiverotuksessa tapahtuneen ilmeisen kirjoitus- tai laskuvirheen tai muun siihen verrattavan virheen korjaamiseen oli sovellettava hallintolain yleisiä säännöksiä hallintopäätöksessä olevan virheen korjaamisesta”. Jälkiverotus vastaa tältä osin edelleen säännöstä verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi, jossa edellytetään *veron määrän* muuttamista, kuten VML 55 §:ssä.

²⁴⁶ Verotuksessa on seurannaismuutoksen vuoksi heikko oikeusvoimavaikutus. Ks. Äimä, s. 287.

²⁴⁷ Ks. VML 78 §:n 2 momentti.

5.5.2 Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Verohallinto voi myös oikaista toimittamaansa verotusta verovelvollisen vahingoksi. Oikaisussa verotettuun tuloon lisätään verottamatta jäänyt tulo tai poistetaan aiheeton vähennys, ja verovelvollisen maksettavaksi pannaan tästä johtuva veron määrän lisäys ja säädetty korko. Verotusmenettelylain 56 §:n on tarkoitus kattaa kaikki tilanteet, joissa verotuksessa on virhe, jonka takia verotuspäätös poikkeaa verovelvollisen eduksi siitä, mitä tapauksen tosiasiat ja voimassa oleva lainsäädäntö ja niiden soveltamista koskeva oikeuskäytäntö edellyttävät.

Verotusmenettelylain 56 §:n 2 momentti on verotuksen oikaisua koskeva yleissäännös, jonka perusteella voidaan oikaista kaikenlaiset virheet, kuten veronalaisen tulon verottamatta jääminen ja sellainen vähennys, johon verovelvollisella ei olisi ollut oikeutta. Tätä yleissäännöstä sovellettaessa virheen laadulla tai aiheuttajalla ei ole merkitystä. Asia voi olla tulkinnallinen tai epäselvä, jos säännösten tai oikeuskäytännön puuttumisen, ristiriitaisuuden tai epäselvyyden vuoksi on epävarmaa, kuinka asia tulisi ratkaista. Verotusmenettelylain 56 §:n 3 momentin mukaiset kirjoitus- ja laskuvirheet ovat viranomaiselle sattuneita mekaanisluonteisia erehdyksiä²⁴⁸, joiden perusteella verotusratkaisu poikkeaa veroviranomaisen tarkoittamasta ratkaisusta. Tämä verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Kahden vuoden oikaisun edellytykset riippuvat yksinomaan virheen laadusta, joten asiaa ei voida oikaista sillä perusteella, ettei asiaa ole tutkittu.²⁴⁹

Verotusmenettelylain 56 §:n 4 momentin mukainen mahdollisuus oikaista virhe verovelvollisen vahingoksi viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, koskee sitä virheellisesti ratkaistua asiaa, jonka ilmoittamisvelvollisuuden verovelvollinen on laiminlyönyt. Verotuksen oikaisu voidaan toimittaa veroilmoituksen antamatta jättämisen, puutteellisen, erehdyttävän tai väärän ilmoituksen

²⁴⁸ Tavallisesti kyse on näppäilyvirheestä tallennusvaiheessa, jolloin tallennettu summa on ollut liian suuri tai pieni. Mekaanisia virheitä ovat myös laskuvirheestä tai valuuttamuutoksista syntyneet virheet sekä kokonaan tallentamatta tai siirtämättä jääneet luvut, jotka voidaan katsoa olleen tarkoitus tallentaa.

²⁴⁹ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 252–253.

antamisen tai muunlaisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella.²⁵⁰ Merkitystä on vain sillä, onko ilmoittamisvelvollisuus laiminlyöty vai ei. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin syillä ei ole säännöksen soveltamisen kannalta merkitystä. Ilmoittamisvelvollisuuden kannalta on merkitystä nimenomaan niillä tiedoilla, jotka verovelvollinen antaa veroilmoituksessaan sekä sen liitteissä ja täydentävissä selvityksissä.²⁵¹

5.5.3 Menettelyvirheen korjaaminen verotuksessa

Verotusmenettelylain mukainen viranomaisaloitteinen verotuksen oikaisu kuitenkin poikkeaa hallintomenettelyssä säädetystä oikaisusta. Hallintolain 50 - 53 §:ssä säädetään asia ja kirjoitusvirheen korjaamisesta. Säännöksiä voidaan soveltaa verolainsäädännössä olevia verotuksen oikaisusäännöksiä täydentävästi. Säännökset mahdollistavat hallintopäätöksen korjaamisen sekä eduksi että vahingoksi niissä mainituin edellytyksin. Hallintolain asiavirheen korjaamista koskeva säännös voi tulla verotuksessa sovellettavaksi ainakin silloin, kun kyse on pelkästään menettelyvirheestä tai tilanteesta, jossa päätöksen lopputulos ei muuta verotusta verovelvollisen eduksi tai vahingoksi. Verolainsäädännössä olevia oikaisusäännöksiä sovelletaan kuitenkin aina ensisijaisesti.²⁵²

Verotuksen oikaisukeinot ovat verrattavissa hallintolain 51 §:n 1 momentin 1 ja 4 kohdan mukaisiin virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen sekä saatuun uuteen tietoon perustuvaan korjaamistoimenpiteeseen. Verotusmenettelylain mukaiset verotuksen oikaisut antavat verovelvolliselle enemmän vastuuta ilmoittamiensa tietojen oikeellisuudesta ja siten viranomaiselle mahdollisuuden puuttua verotukseen verovelvollisen vahingoksi ilman verovelvollisen suostumusta. Verotusmenettelylain mukaiset oikaisukeinot edellyttävät muutosta veron määrään, joka käytännössä estää verotuspäätöksen muuttamisen verotukseen vaikuttamattomilla perusteilla.

Mikäli verotuspäätöksessä veron määrä on laskettu oikein mutta päätöstekstissä on jokin laskuvirhe tai merkityksellinen kirjoitusvirhe, tulisi päätöstä korjata nimenomaan hallintolain päätöksen korjaussäännösten perusteella. Tilanteissa, joissa kummankin lain

²⁵⁰ Ks. Äimä, s. 283–284.

²⁵¹ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 254–257.

²⁵² Myrsky – Rabinä, s. 246. Myös Verohallinto, kohta 17.

soveltaminen näyttäisi olevan mahdollista, on tärkeää ottaa huomioon, onko tehdyllä verotuspäätöksellä vaikutusta päätöstä koskevan vuoden verotukseen. Jos kyse on vasta seuraavien vuosien verotukseen vaikuttavasta virheestä ja verovuoden veron määrä ai ole muuttunut, virheen korjaaminen ei ole mahdollista verotusmenettelylain perusteella, joten virheen korjaamiseen on sovellettava hallintolain säännöksiä.

Samassa päätöksessä on mahdollista oikaista verotusta ja verotukseen vaikuttamattomia seikkoja, jolloin on tärkeää huomata, että tehdyssä päätöksen sovelletut oikeusohjeet ovat valittu oikein. Samalla on tärkeää huomata, että veron määrään vaikuttamaton oikaisukin edellyttää tietyissä tapauksissa asianosaisen lupaa korjaukseen, joten korjaamistoimenpiteen täytyy mennä myös menettelyllisesti oikein. Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköltä ei tällaista lupaa tarvitse pyytää, koska se on viranomaiseen verrattava taho ja sen oikeusturvan tarve on siten vähäisempi kuin verovelvollisen. Korjaamisaloitteet ovat yleensä verovelvollislähtöisiä, joten lupaa niiden tekemiseen ei enää tarvitse pyytää. Lisäksi useimmiten korjaamispyynnöt esitetään muutoksenhaun yhteydessä, esimerkiksi verotuksen oikaisulautakunnalle, joka käsittelee ne omien menettelysäännösten mukaisesti.

6. Päätöksen muuttaminen muutoksenhakumenettelyssä

6.1 Oikaisuvaatimus

6.1.1 Oikaisuvaatimus hallintomenettelyssä

Hallintolakiin ehdotettiin otettavaksi uusi luku, jonka tarkoituksena olisi ohjata oikaisuvaatimuksen käsittelyä yleislain tasoisesti. Tavoitteena oli selkeyttää oikaisuvaatimuksen asemaa ja luonnetta oikeussuojakeinona sekä lisätä tämän menettelyn ennustettavuutta. Samalla tehostettaisiin hallintoviranomaisten toimintaedellytyksiä oikaisuvaatimuksen ratkaisemisessa.²⁵³ Tämän uudistustarpeen vuoksi hallintolakiin lisättiin uusi 7 a luku, joka tuli voimaan 1.8.2010.

Hallintolain 49 a §:n 1 momentin mukaan 7 a luvussa säädetään menettelystä oikaisuvaatimuksen käsittelyssä. Säännöksiä sovelletaan myös, jos virkamiehen päättämä asia on ennen muutoksenhakua saatettava asianomaisen viranomaisen käsiteltäväksi. Hallintolain 7 a luvun sääntely koskee siten ainoastaan oikaisukeinojen päämuotoa, oikaisuvaatimusta ja siinä noudatettavaa menettelyä. Sääntelyssä tarkoitettussa tilanteessa hallinnon ensi vaiheen päätös on ratkaistavana muutoksenhakuteitse uudelleen hallinnossa, ja valitus on mahdollinen vasta oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä. Suoritettu rajausta merkitsee sitä, ettei hallintolain 7 a luvun sääntely koske muita oikaisulajeja kuten valitukseen sidottua oikaisua, asia- tai kirjoitusvirheen korjaamista taikka hankinto-oikaisua.²⁵⁴

Oikaisuvaatimusasioissa on tarkoitus noudattaa siten edelleen sekä hallintolain yleissäännösten että muualla laissa olevien erityissäännösten muovaamaa menettelyä. Tilanetta täsmentävällä tavalla hallintolain 49 a §:n 2 momentissa on todettu, että jollei tässä luvussa tai muualla erikseen toisin säädetä, oikaisuvaatimuksen käsittelyssä sovelletaan tätä lakia. Hallintolain 5 §:n 1 momentissa säädetään siitä, että jos muussa laissa on tästä laista poikkeavia säännöksiä, niitä sovelletaan tämän lain asemesta. Sääntö koskee

²⁵³ Tämä lisäisi hallintoviranomaisten itsenäistä roolia ja vastuuta jälkikäteisessä oikeusturvassa hallinnon palveluperiaatetta tukevalla tavalla. Ks. HE 226/2009 s. 1.

²⁵⁴ Halila – Aer, s. 67.

myös oikaisuvaatimusmenettelyä. Siten jos jostakin menettelyseikasta on säädetty hallintolaista poikkeavalla tavalla, asiassa noudatetaan periaatteessa tätä erityissääntelyä eikä hallintolakia.²⁵⁵

6.1.2 Oikaisuvaatimus verotusmenettelyssä

Verotuksen oikaisuvaatimusmenettely on hallintomenettelyä. Oikaisuvaatimuksen tarkoituksena on vähentää tarvetta turvautua raskaaseen tai hitaaseen valitusmenettelyyn. Oikaisuvaatimuksen ratkaiseva viranomainen tutkii, aikaisemmin tehdyn virheelliseksi väitetyn päätöksen, uudestaan ja yksityiskohtaisemmin.²⁵⁶ Oikaisuvaatimusmenettelystä on säännelty verotusmenettelylaissa varsin kattavasti, joten hallintolain säännösten tehtäväksi jää vain täydentää ja täsmentää verotuksen erityissääntelyä²⁵⁷. Hallintolain 49 e §:ssä säädetään, että oikaisuvaatimus on käsiteltävä kiireellisenä, jota verotuksessa sovelletaan hieman rajoitetusti termillä ”ilman aiheutonta viivytystä”²⁵⁸.

Muutoksenhakuun oikeutettuja tahoja ovat, verotusmenettelylain 62 §:n mukaan, verovelvollinen itse sekä jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa. Yhtymä voi myös hakea muutosta yhtymän tulon ja varallisuuden vahvistamiseen sekä niiden jakoon osakkaille.²⁵⁹ Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä ja kunnalla on oikeus hakea muutosta verotukseen sekä yhtymän tulon ja varallisuuden vahvistamiseen ja niiden jakoon²⁶⁰.

Verotusmenettelylain 62 §:n mukaan verotuksen oikaisulautakunta ratkaisee verotusta koskevat oikaisuvaatimukset. Verohallinto voi kuitenkin ratkaista verotusmenettelylain 62 §:n 1 momentissa tarkoitetun henkilön tekemän oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin esitetty vaatimus hyväksytään. Verotusmenettelylain 63 §:n mukaan oikaisuvaatimus

²⁵⁵ Halila – Aer, s. 71.

²⁵⁶ Äimä, s. 301.

²⁵⁷ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 279.

²⁵⁸ Ks. VML 63 §, perintö- ja lahjaverolain 43 § sekä kiinteistöverolain 26 §:n 2 momentissa oleva viittaussäännös.

²⁵⁹ Myrsky – Rabinä, s. 276–277.

²⁶⁰ Seurakunnalla on oikeus hakea muutosta kirkollisverotukseen ja Kansaneläkelaitoksella on oikeus hakea muutosta vakuutetun sairausvakuutusmaksuun. Yhteisön tai yhteisetuuden verotukseen on oikeus hakea muutosta sillä kunnalla, jossa yhteisön tai yhteisetuuden kotikunta on. Jos puolisoilla on eri kotikunta, molempien puolisoitten kotikunnalla ja -seurakunnalla on oikeus kunnan ja seurakunnan puolesta hakea muutosta puolisoitten verotukseen. Ks. Äimä, s. 302.

verotuksen oikaisulautakunnalle tulee tehdä kirjallisesti²⁶¹ ja toimittaa Verohallinnolle määrääjässä. Verotusmenettelylain 64 §:n mukaan oikaisuvaatimus on tehtävä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotuksen muuttamista koskevasta Verohallinnon päätöksestä saadaan kuitenkin aina tehdä oikaisuvaatimus 60 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon²⁶².

6.1.3 Oikaistava asia

Oikaisuvaatimuskirjelmässä on hallintolain 49 d §:n mukaan ilmoitettava päätös, johon haetaan oikaisua sekä se, millaista oikaisua vaaditaan ja millä perusteella sitä vaaditaan. Verotuksessa on yleensä pidetty riittävänä, että oikaisuvaatimuksessa on yksilöity vero-vuosi ja miltä kohdin ja mistä syystä verotusta vaaditaan muutettavaksi. Jos oikaisuvaatimuksessa on epäselvyyksiä tai täydentämistarvetta, oikaisuvaatimuksen tekijää tarvittaessa kehoitetaan täydentämään oikaisuvaatimustaan oikaisuvaatimusmenettelyn kulu-
essa.²⁶³

Oikaisuvaatimuksen tutkiva viranomainen ei voi lähtökohtaisesti käsitellä hallintoasiaa laajemmin, kuin mitä alkuperäisen päätöksen vireillepano ja tehty ratkaisu koskee. Hallintolain 49 d §:n mukaan oikaisuvaatimuksen tekijä määrää oikaisuvaatimusmenettelyn kohteesta ilmoittamalla kirjallisesti, millaista oikaisua ja millä perusteilla hallintopäätökseen vaaditaan tehtäväksi. Oikaisuvaatimusmenettelyn kohde määräytyy näin ollen suhteessa hallintopäätökseen ja siihen vaadittuihin muutoksiin. Muutosvaatimukset voivat koskea esimerkiksi vain osaa hallintopäätöksen oikeudellisista edellytyksistä.²⁶⁴

Uusien aineellisten vaatimusten esittäminen ensi asteen hallintomenettelyyn nähden ei yleensä ole mahdollista. Viranomaisen ratkaistua asian tietyllä perusteella saman vaati-

²⁶¹ Oikaisuvaatimuksen antaminen kirjallisena on myös edellytyksenä HL 49 d §:ssä.

²⁶² VOVA:n, kunnan, seurakunnan ja Kansaneläkelaitoksen on tehtävä oikaisuvaatimus vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

²⁶³ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 280. Ks. myös Verohallinto, kohta 16.2.

²⁶⁴ Halila – Aer, s. 211.

muksen ratkaiseminen vaihtoehtoisella perusteella muuttaa asian toiseksi ja edellyttää tältä osin uutta käsittelyä.²⁶⁵

6.1.4 Päätöksen oikaiseminen muissa verolajeissa

Arvonlisäverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa sekä niissä muissa verolajeissa, joissa ei ole valitusvaihetta edeltävää itsenäistä oikaisuvaatimusmenettelyä, valitus kohdistuu tehtyyn verotuspäätökseen²⁶⁶. Arvonlisäverotuksessa verovelvollisen valitusaika on kolme vuotta tilikauden, tai jos Verohallinnon päätös koskee useita tilikausia, näistä viimeisen päättymisestä lukien. Valitusaika on aina kuitenkin vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista²⁶⁷. Verovelvolliselta saapunut muutosvaatimus tutkitaan ensin oikaisuasiana, johon Verohallinto pyytää aluksi tarpeelliset selvitykset oikaisun edellytysten tutkimiseksi. Jos päätös todetaan virheelliseksi, se oikaistaan ja verovelvollisen tekemä valitus raukeaa.

Siltä osin kuin Verohallinto katsoo, ettei valitus anna aihetta päätöksen oikaisemiseen, Verohallinto antaa valituksen vuoksi lausunnon, jossa se perustelee, miksi oikaisun edellytyksiä ei ole, sekä siirtää asian tältä osin valituksena hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.²⁶⁸ Kaikkia Verohallinnolle osoitettuja kirjelmiä ei kuitenkaan ole tarkoitettu käsiteltäväksi valituksina²⁶⁹. Jos Verohallinto katsoo, että sen päätöksessä ei ole virhettä verovelvollisen vahingoksi, se voi antaa kielteisen oikaisupäätöksen, jossa todetaan, että aihetta oikaisuun ei ole. Tällainen oikaisupäätös on valituskelpoinen.²⁷⁰

²⁶⁵ Halila – Aer, s. 211.

²⁶⁶ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 288.

²⁶⁷ Verotuksen oikeudenvallontayksikön valitusaika on 30 päivää päätöksen tekemisestä.

²⁶⁸ Ks. HE 76/2012, s. 55.

²⁶⁹ Tällaisia Verohallinnolle osoitettuja kirjelmiä ei käsiteltäisi hallinto-oikeudelle osoitettuina verovalituksina, vaan ne käsiteltäisiin arvonlisäverolain 192 §:n mukaisessa oikaisumenettelyssä muina kuin valitukseen perustuvina oikaisuasioina. Ks. HE 76/2012, s. 55.

²⁷⁰ Äärilä – Nyrhinen, s. 641–642.

6.2 Oikaisuvaatimuksen ratkaiseminen

6.2.1 Oikaisupäätöksen perusteleminen

Hallintolain 45 §:n 1 momentin mukainen perusteluvelvollisuus koskee myös oikaisuvaatimukseen annettavaa vastausta. Oikaisuvaatimuksen tekijän ja muiden asianosaisten tulee kyetä lukemaan päätöksen perusteluista selkeä vastaus siihen, miksi tyytymättömyys hallintopäätökseen ei ole johtanut päätöksen muuttamiseen tai kumoamiseen. Kannanoton saadakseen muutoksenhakija on tehnyt oikeussuojapyynnön.²⁷¹

Kun oikaisuvaatimus päätös perustellaan asianmukaisesti, asianosainen saa yksilöidyn vastauksen siihen, miten asiassa on voitu päätyä esillä olevan lopputuloksen kannalle. Tämä tehostaa oikeusturvaa ja lisää hallinnon läpinäkyvyyttä. Asianosainen pystyy perustelujen avulla paremmin arvioimaan tarvetta valittaa asiassa ja valituksen menestymisen mahdollisuuksia. Riittävästi perusteltu oikaisuvaatimus päätös voi johtaa siihen, ettei hylkäävästä päätöksestä huolimatta muutoksenhakuun koeta enää olevan tarvetta.²⁷²

Perusteluilla on merkitystä myös ensi asteen hallintopäätöksen tekijälle, jonka tulisi saada oikaisuvaatimus päätöksessä selkeä kannanotto esimerkiksi siihen, millä tavoin viranomaisen on toiminut virheellisesti, eli onko kyse menettelyvirheestä tai tosiseikkoja koskevasta erehdyksestä taikka lain virheellisestä tulkinnasta. Oikaisuvaatimus asian ratkaisija voi puolestaan perusteluja koskevan harkinnan yhteydessä vielä kertaalleen arvioida selvityksen riittävyyttä ja tehtävän ratkaisun lopputuloksen oikeellisuutta. Perustelujen avulla voidaan myös kehittää hallintotoiminnan laatua ja varmistaa hyvän hallinnon edellytysten toteutumista, joten asianmukaiset perustelut lisäävät luottamusta hallintoon.²⁷³

Oikaisuvaatimus päätöksen perusteluilla voidaan ajatella olevan vielä hallintolainkäyttöä tehostava vaikutus, koska perustelut yleensä selkeyttävät asiaa ilmentäessään muun mu-

²⁷¹ Halila – Aer, s. 217.

²⁷² Halila – Aer, s. 218.

²⁷³ Halila – Aer, s. 218–219.

assa sitä, millaiseen selvitykseen ratkaisu nojautuu ja miten selvitystä on arvioitu²⁷⁴. Muutoksenhaun kohteena on täten yksilöllisempi hallintopäätös, jossa myös riidan kohde on rajattu, joten oikeusriita on alkanut siten jo hahmottua oikaisuvaatimusvaiheessa hallintotuomioistuimen tehtävää helpottavalla tavalla.²⁷⁵

6.2.2 Hyväksyminen ja hylkääminen

Oikaisuvaatimuksen ratkaisemisesta säädetään hallintolain 49 g § 1 momentissa:

Otettuaan oikaisuvaatimuksen tutkittavakseen viranomainen voi muuttaa hallintopäätöstä, kumota päätöksen tai hylätä oikaisuvaatimuksen. Oikaisuvaatimuspäätöksessä on annettava perusteltu ratkaisu oikaisuvaatimuksessa esitettyihin vaatimuksiin. Oikaisuvaatimuspäätöksen perustelemiseen ei sovelleta 45 §:n 2 momenttia.

Oikaisuvaatimuksen muutoksenhakuluonteen ja asian ratkaisevan viranomaisen tutkimisvallan selkeyttämiseksi oikaisuvaatimuspäätöksessä on annettava ratkaisu nimenomaan oikaisuvaatimuksessa esitettyihin vaatimuksiin. Oikaisuvaatimuksen ratkaisevan viranomaisen toimivaltaan ei siten yleensä kuulu tutkia asiaa laajemmin kuin oikaisuvaatimuksessa on esitetty.²⁷⁶

Oikaisuvaatimukseen annettu päätös on aina perusteltava. Verolainsäädännössä perusteluvollisuus ei ole yhtä laaja. Verotusmenettelylain 26 b § 1 momentin mukaan oikaisuvaatimusta koskeva päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan oikaisuvaatimuksesta joten sitä sovelletaan hallintolain perustelusäännöksen asemesta. Oikaisuvaatimukseen annettu päätös voidaan lisäksi verotusmenettelylain 26 b §:n 3 momentin mukaan jättää perustelematta, jos perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta. Oikaisuvaatimuksen perustelemisesta koskeva verolain sääntely tulee näiltä osin sovellettaviksi hallintolain asemesta.²⁷⁷

²⁷⁴ Asianmukaisesti perusteltu päätös antaa tuomioistuimelle paremmat mahdollisuudet arvioida riidan kohdetta ja mihin viranomainen on perustanut ratkaisunsa suhteessa asianosaisen ilmaisemaan tyytymättömyyteen.

²⁷⁵ Halila – Aer, s. 219.

²⁷⁶ Halila – Aer, s. 211.

²⁷⁷ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 281. Verotusmenettelylain 26 b §:ä on käsitelty aiemmin tämän tutkielman kohdassa 3.3.1.

Oikaisuvaatimusta koskevan päätöksen perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta esimerkiksi silloin, jos hyväksytään verovelvollisen oikaisuvaatimus, joka on vallitsevan oikeus- ja verotuskäytännön mukainen, eikä sisällä tulkinnallisia asioita tai arvostamista koskevia kysymyksiä. Tällöin ei veronsaajillakaan ole muutoksenhakuinnostia. Päätökset, joista Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä voi olla intressi muutoksenhakuun²⁷⁸, on syytä perustella, vaikka verovelvollisen oikaisuvaatimus hyväksyttäisiinkin kokonaan.²⁷⁹ Päätöksen perusteleminen lyhyesti on kuitenkin yleensä helpompaa ja nopeampaa kuin pohdiskelu Veronsaajien oikeudenvallontayksikön muutoksenhakuinnostista, joten oikaisuvaatimukseen annettu ratkaisu tulisi mielestäni perustella aina²⁸⁰.

Oikaisuvaatimus saatetaan myös hylätä. Pykälässä esille nostetut päätösvaihtoehdot ovat siten samanlaiset kuin valitusasiaa ratkaistaessa. Hylättäessä oikaisuvaatimus ensi asteen hallintopäätös pysytetään eli oikaisuvaatimus ei ole antanut aihetta ensi asteen päätöksen muuttamiseen.²⁸¹

6.2.3 Tutkimatta jättäminen ja kumoaminen

Oikaisuvaatimus voidaan, hallintolain 49 g §:n 1 momentissa päätösvaihtoehtojen lisäksi, jättää tutkimatta silloin, kun oikaisuvaatimusta ei ole tehty määräajassa tai asianomaisella taholla ei ole oikeutta oikaisuvaatimuksen tekemiseen. Tätä hallintolain 49 c §:n 2 momentin säännöstä sovelletaan sellaisenaan myös verotuksessa. Oikaisua ei voi hakea myöskään verotuspäätökseen, jolla ei ole vaikutusta veron määrään²⁸². Esimerkiksi tulolähdesiirtoon²⁸³ tai yleishyödyllisyysstatukseen²⁸⁴ kohdistuvia oikaisuvaatimuksia ei oteta tutkittavaksi, jos muutoksella ei ole verovaikutusta kyseiselle verovuodelle.

²⁷⁸ Tällaisia ovat lähinnä oikeudellisesti tulkinnanvaraiset asiat.

²⁷⁹ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 281.

²⁸⁰ Oikaisulautakunnan käsittelyssä on tärkeää, että päätöstä tekevät jäsenet tietävät mihin päätösesitys perustuu. Päätöksen perusteluilla on myös verovelvollista ohjaava vaikutus seuraavia vuosia varten.

²⁸¹ Halila – Aer, s. 215–216.

²⁸² Ks. KHO:2013:96.

²⁸³ Yleisradiovero saattaa muuttua, jos oikaisu kohdistuu yhteisön elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, joten silloin oikaisuvaatimus otetaan tutkittavaksi myös verotuksen oikaisulautakunnassa.

²⁸⁴ Suuremmilla yleishyödyllisillä yhteisöillä on yleensä myös verovapaita kiinteistöjä, joten oikaisuvaatimuksen voi kohdistaa kiinteistöveroon, jolloin verotuksen oikaisulautakunnan on otettava kantaa myös muutoksenhakijan yleishyödyllisyyteen.

Poikkeuksena tästä on tappioiden määrän vahvistamista ja opintolainavähennyksen veroalijäämää koskevat päätökset²⁸⁵.

Ensi asteen hallintopäätöksen muuttaminen oikaisuvaatimuksen vuoksi ei ole asian uudelleen ratkaisemista, eikä oikaisuvaatimuspäätös korvaa automaattisesti oikaisuvaatimuksen kohteena olevaa päätöstä. Oikaisupäätöksessä tehty muutos täydentää korjaa-vasti ensi asteen hallintopäätöstä. Mikäli oikaisuvaatimuspäätös valituksen takia myöhemmin kumotaan, tulee alkuperäinen hallintopäätös uudelleen voimaan.²⁸⁶

Päätöksen kumoamisella tarkoitetaan sitä, ettei oikaisuvaatimusviranomainen tee asias-sa samassa yhteydessä tai myöhemminkään uutta päätöstä. Jos oikaisuvaatimus hyväk-sytään, ensi asteen hallintopäätös kumotaan ja asia mahdollisesti palautetaan alemmalle viranomaiselle uudelleen käsiteltäväksi tai päätöstä muutetaan. Hallintopäätös voidaan kumota osaksi tai kokonaan. Päätöksen kumoamisesta ei välttämättä seuraa asian pa-lauttaminen, vaan sitä harkitaan tapauskohtaisesti²⁸⁷. Asian palauttamisen lähtökohtana luonnollisesti on, että oikaisuvaatimus on käsitelty jossakin muussa kuin ensi asteen päätöksentekoviranomaisessa.²⁸⁸ Uudelleen toimitetun verotuksen päätökseen haetaan tarvittaessa oikaisua verotuksen oikaisulautakunnalta, kuten alkuperäiseenkin verotus-päätökseen haettaisiin.

6.3 Oikaisuvaiheessa havaittu ilmeinen virhe

Vaikka oikaisuvaatimusasiassa annettava ratkaisu on sidoksissa oikaisuvaatimuksessa esitettyihin vaatimuksiin, on ongelmallista, jos oikaisuvaatimusviranomainen havaitsee päätöksessä virheen, johon muutoksenhakija ei ole puuttunut. Virheen korjaaminen voi-si johtaa muutoksenhakijalle myönteiseen lopputulokseen, vaikka hänen oikaisuvaati-muksestaan ei sellaista seuraisi. Asianosaisen oikeusturva, hallinnon palveluperiaate ja

²⁸⁵ Ks. VML 65 §.

²⁸⁶ Halila – Aer, s. 216.

²⁸⁷ Tätä käsiteltiin tarkemmin tämän tutkimuksen kohdassa 4.5.3.

²⁸⁸ Halila – Aer, s. 216.

hallinnon lainalaisuus edellyttävät, että myös tällaiseen virheeseen puututaan viran puolesta.²⁸⁹ Tämän vuoksi hallintolain 49 g §:n 2 momentin mukaan:

Oikaisuvaatimuksen ratkaiseva viranomainen voi tehdä samassa yhteydessä ilman eri vaatimusta myös virheen korjaamista koskevan päätöksen siten kuin 50–53 §:ssä säädetään.

Oikaisuvaatimusviranomainen voi siis puuttua hallintopäätöksessä havaitsemaansa asia- tai kirjoitusvirheeseen riippumatta siitä, onko ratkaisijana sama vai jokin muu kuin ensiasteen päätöksentekoviranomainen. Päätös virheen korjaamisesta voidaan tehdä samassa yhteydessä kuin oikaisuvaatimus ratkaistaan. Tämä virheen korjaamista koskevan toimivallan laajentamisen tavoitteena on se, että hallintopäätösten virheet voidaan korjata joustavasti silloinkin, kun päätöstä rasittaa sellainen virhe, johon ei ole osattu tai huomattu vedota oikaisuvaatimuksessa. Kysymys on siten oikaisuvaatimusjärjestelmää täydentävästä sääntelystä, jota on tarkoitus soveltaa lähinnä vain silloin, kun virheeseen ei voida puuttua oikaisuvaatimuksen vuoksi.²⁹⁰

Oikaisulautakunnan tulisi ottaa omissa perusteluissaan huomioon, että verotuksen kumoaminen tapahtuu hallintolain 49 g §:n perusteella, koska verotusmenettelylaissa ei ole oikaisulautakuntaa koskevaa päätöksen kumoamista koskevaa säännöstä. Kumoaminen perustuu pääsääntöisesti asiassa saadun lisäselvityksen aiheuttamaan tai menettelyvirheeseen perustuvaan asian palauttamiseen, johon tulee soveltaa hallintolain 50 §:ä²⁹¹. Hallintolain 49 g §:n 2 momentin viittaukset hallintolain 53 §:n valituskieltoon poistavat samalla myös verotuksen palauttamisen yhteydessä käytettävän hallintolainkäyttölain mukaisen valituskieltonormin tarpeettomana²⁹². Verotuksen oikaisulautakunnan tulee perustella tekemänsä päätökset huolellisesti sekä käyttää perusteluissaan oikeita menettelysäännöksiä, joten asianosainen tietää, millä perusteella tehtyyn ratkaisuun on päädytty ja onko päätöksestä aihetta valittaa.

²⁸⁹ Halila – Aer, s. 212.

²⁹⁰ Halila – Aer, s. 212–213.

²⁹¹ Mikäli asiassa ei ole tarvetta lisäselvitykselle tai menettelyvirhettä ei ole ollut, asia voidaan ratkaista kumoamatta verotusta.

²⁹² Oikaisulautakunnan päätöksissä on käytetty valituskieltonormina HLL 5 §:ä, joka ei mielestäni sovellu hallintomenettelyyn.

7. Johtopäätökset

7.1 Perusteluista ja niiden puutteellisuuden vaikutuksista

Päätöksen perusteleminen on tärkein osa päätöksen tekoa. Päätöksen tekijän tulee päätöstä tehdessään ja perusteluista kirjoittaessaan ottaa huomioon sovellettavan lain lisäksi hyvän hallinnon peruslähtökohdat. Lisäksi päätöstä tehdessä on huomioitava kaikki menettelylliset seikat, joita päätöksentekoprosessiin kuuluu, vaikka niitä ei kirjoitettaisi-kaan itse päätökseen. Päätöksen perusteluilla on oikeusturvafunktion lisäksi myös muita tehtäviä. Perusteltu päätös saattaa asianosaisen tietoon, miksi ja mitä lakeja soveltaen, tehtyyn ratkaisuun on lopulta päädytty. Tämän perusteella asianosainen voi pohtia, onko päätöksentekijä jättänyt jotain huomiotta tai soveltanut jotain lakia eri tavalla kuin hän itse olisi tehnyt. Samalla asianosainen pystyy kohdentamaan muutoksenhaun perustelut niihin seikkoihin, joihin se katsoo tarpeelliseksi puuttua. Hyvästä päätöksestä käy myös ilmi, että päätös on tehty oikeassa järjestyksessä ja kaikki päätöstä edeltävät menettelylliset vaiheet ovat käyty läpi. Menettelyllisten vaiheiden kirjaaminen päätökseen on olennaisempaa verovelvollisen vahingoksi tehtävissä päätöksissä, jolloin oikeussuojan tarve on luonnollisesti suurempi.

Lähtökohtaisesti verotuspäätös on perusteltava aina, eikä se ole riippuvainen missä verotuksen vaiheessa päätös tehdään. Poikkeuksena perusteluvelvollisuudesta voidaan pitää tilanteita, joissa yksiselitteinen vaatimus hyväksytään sellaisenaan, jolloin sen perusteleminen ei ole verotuksen massamenettelyn kannalta mielekästä tai verovelvollisen oikeussuojan kannalta tarpeellista. Tämä poikkeustilanne koskee mielestäni, verolajista riippumatta, vain ensiasteen verotusta, sillä kaikki jälkikäteiset puuttumiset ja jatkotoimet verotuksessa irrottavat yksittäisen tapauksen suuresta verovelvollisten massasta. Kun yksittäinen tapaus on poimittu massasta, niin tällainen asia on käsiteltävä normaalisti hallinnon menettelyjä ja periaatteita noudattaen, joihin kuuluu myös päätöksen kunnollinen perustelu.

Päätöksen perustelut koostuvat kahdesta pääelementistä: tosiasioista ja sovelletuista oikeusohjeista. Tosiasioiden selvittäminen on osa päätöksentekoprosessia, johon kuuluu lisätietojen hankkiminen ja verovelvollisen kuuleminen. Tietoja saadaan verovelvollisen

itsensä sekä sivullisten antamana. Verohallinto tekee verotarkastuksia, joissa saadut havainnot ja verotusesitykset kootaan verotarkastuskertomukseksi, johon verovelvollinen voi vielä antaa oman vastineensa. Verotarkastuskertomus ja siihen annettu vastine on hyvä esimerkki pitkälle prosessoidusta selvityksestä, joka on päätöksen perusteluiden kannalta tosiasiaperustelua. Verotarkastuskertomus on kuitenkin vain esitys havainnoista ja toimenpiteistä, eikä se ole itsenäinen päätöksen osa. Päätöksen perusteluissa tosiasiaperusteluissa voidaan viitata ulkopuoliseen selvitykseen, kuten verotarkastuskertomukseen, mutta verotuspäätöksen perusteluihin on kirjoitettava myös selvityksestä saatu johtopäätös²⁹³. Tosiasiaperusteluiden ei hallinto-oikeuksien käytännön mukaan tarvitse olla kovin laajoja, mutta niistä on selvittävä mitä ja missä määrin selvitystä on huomioitu ja miten tätä selvitystä on tulkittu kyseisessä päätöksessä.

Oikeusperustelut ovat toinen perusteluiden pääelementti, jolla tarkoitetaan päätöksessä sovellettavia oikeussäännöksiä. Verotuspäätöksessä ne näkyvät yleensä sovellettuina oikeusohjeina. Päätöksessä on löydettävä myös tosiasioihin soveltuva oikeusohje. Pelkkä oikeusohjeen mainitseminen ei ole riittävää perustelua, vaan perusteluissa on selvitettävä, miten tätä oikeusohjetta on sovellettu kyseisessä tapauksessa. Tämä mahdollistaa päätöksen tarkastelun, onko säännöksiä sovellettu oikein tosiasioita vasten. Oikeusperusteluiden riittämättömyys on tullut esille hallinto-oikeuksien ratkaisukäytännössä erityisesti veronkiertonormin käytössä, jolloin säännöksen soveltamatta jättäminen on vienyt pohjan koko päätöksen lopputulokselta. Vaikka tyypillistä on, että jokin oleellinen oikeusohje on jäänyt kokonaan soveltamatta, voi oikeusperusteluiden puutteellisuus näkyä myös lain vääränä tai riittämättömänä soveltamisena. Asiassa saadun selvityksen ja sovellettavan oikeusohjeen yhdistäminen perustelluksi päätökseksi on riittävän perustelun lähtökohta. Päätöksen tehtävänä on niputtaa yhteen asiassa saatu selvitys ja soveltaa siihen sopivaa oikeusnormia. Mikäli jompikumpi näistä osioista jää olennaisesti puutteelliseksi, päätös ei ole riittävästi perusteltu.

Hallintopäätöksillä on oikeusvaikutuksia, kuten oikeudellinen vahvuus, jota määrittelevät lainvoima ja oikeusvoima. Hallintopäätös tulee lainvoimaiseksi, kun sen muutoksenhaku- ja valitusaika kuluvat umpeen. Oikeusvoimassa kyse on päätöksen pysyvyy-

²⁹³ Esimerkiksi: Yhtiön osakas on verotarkastuskertomuksessa ilmenneellä tavalla siirtänyt yhtiön varallisuutta yksityistalouteensa.

destä ja sitovuudesta vastaisuudessa. Pysyvyys koskee päätöksen lopputulosta, muttei päätöksen perusteluissa tehtyjä kannanottoja tai arvioita. Sitovuudella tarkoitetaan lähinnä veroviranomaisen sitoutumista omiin kannanottoihinsa. Verotuspäätöksen pysyvyyteen liittyy läheisesti myös verovelvolliselle annettava luottamuksensuoja, jonka perusteella verovelvollisen tulee voida luottaa viranomaisen toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen. Vaikka verotuspäätöksen lainvoimaisuuden saavuttaminen kestää pitkään, on verotuspäätös kuitenkin mahdollista panna täytäntöön pian päätöksen tekemisen jälkeen. Hallintotoimen pätevyys tarkoittaa, että se on osapuolia sitova ja se aikaansaa todelliset oikeusvaikutukset. Pätemättömyys saattaa jäädä huomaamatta, jolloin se pätemättömyysperusteestaan huolimatta saattaa muodostua sitovaksi päätökseksi. Verotuspäätöksen oletetaan olevan pätevä, kunnes sen pätemättömyys erikseen todetaan.

Verotuspäätös on virheellinen, jos jokin sen pätevyyden oikeudellisista tai asiallisista edellytyksistä puuttuu. Toimivaltavirhe on hyvin harvinainen verotuksessa, kun taas sisältö- ja menettelyvirhe lienee yleisimpiä virhesyitä verotuksessa. Puutteellisiin tietoihin tai muihin syihin perustuvat virheet liittyvät yleensä asian selvittämisen riittämättömyyteen. Hallintotoimessa virhe voi jäädä toteamatta ja samalla jäädä ilman oikeusvaikutuksia, mikäli päätöksessä olevaa virheeseen ei vedota tai muute kiinnitetä huomiota. Pätemättömyyden toteaminen edellyttää yleensä moitteenvaraisuutta. Virheellinen hallintopäätös voidaan korjata kumoamalla ja palauttamalla päätös uudelleen käsiteltäväksi. Virheellinen päätös voidaan myös kumota ja poistaa, jolloin sen oikeusvaikutukset poistuvat.

Puutteellisten perusteluiden seuraus on yleensä asian palauttaminen uudelleen käsiteltäväksi. Oikeustapausten perusteella on pääteltävissä, että verotuspäätöksessä olevien tosiasia-perusteluiden puutteellisuus katsotaan menettelyvirheeksi, jonka korjaamiseksi verotuspäätös kumotaan ja palautetaan virheellisen päätöksen tehneelle taholle uudelleen käsittelyä varten. Tämä johtuu siitä, että tosiasiat ovat yleensä paremmin verovelvollisen kuin Verohallinnon tiedossa, joten ainoastaan tosiasioiden tulkinta on jäänyt selvittämättä puutteellisessa päätöksessä. Näin ollen puutteellisuus on korjattavissa selvittämällä Verohallinnon tulkinta olemassa olevista tosiasioista.

Sen sijaan oikeusperusteluiden puute johtaa oikeustapausten perusteella virheellisen päätöksen poistamiseen. Oikeusperusteluiden puute on siten merkittävämpi virhe kuin tosiasiaperusteluiden puute. Tämä on loogista siinä mielessä, että päätöksen tekijän on löydettävä tosiasioihin sopiva oikeusohje ja sovellettava sitä oikein. Mikäli oikeusohjeita ei ole merkitty sovellettavaksi, ei tällaista päätöstäkään voida pitää siltä osin pätevänä. Mikäli oikeusperusteluiden puutteellisuus johtaisi päätöksen kumoamiseen, mahdollistaisi se tapaukseen sopivan oikeusnormin käyttämisen jälkikäteen. Äärimmillään vietynä tämä mahdollistaisi päätöksen perustelemisen sopivalla oikeusohjeella vasta, jos päätökseen haettaisi muutosta.

7.2 Korjaamiskeinojen käytettävyydestä

Verotusmenettelyssä päätökseen puuttuminen jälkikäteen edellyttää, että muutoksella on vaikutusta veron määrään. Päätöksen perusteluissa olevan menettelyvirheen korjaaminen ei välttämättä ole mahdollista verotusmenettely lain säännösten perusteella. Hallintomenettelyssä on myös mahdollista korjata päätöstä viranomaisaloitteisesti. Tämä viranomaisen itseoikaisu on mahdollista tehdä, jos virheellinen päätös on johtunut virheellisestä tai puutteellisesta selvityksestä, ilmeisen väärästä lain soveltamisesta, menettelyvirheestä tai asiassa on saatu olennaista uutta selvitystä. Verotuksessa kyse on käytännössä päätöksen tehneen viranomaisen virheestä, joko selvittämisvaiheessa tai päätöksentekovaiheessa. Päätöksen perusteluissa on kyse yleensä menettelyvirheestä, missä perustelut ovat puutteellisia joltain osin. Päätökseen puuttuminen itseoikaisumenettelyn kautta edellyttää yleensä asianosaisen suostumusta, ellei kyse ole asianosaisen hyväksi tai neutraalista korjaamistoimenpiteestä.

Verotuksessa asianosaisia on aina vähintään kaksi: verovelvollinen ja veronsaaja. Veronsaajapuoli yleensä rinnastetaan osaksi julkista valtaa, joten ongelmaksi ei voi tulla, että päätöstä ei voisi korjata Veronsaajien oikeudenvallontayksikön vastustuksen vuoksi. Menettelyvirheen korjaaminen viranomaisaloitteisesti voidaan mielestäni katsoa verovelvolliselle neutraaliksi tai positiiviseksi oikaisuksi, koska oikeusturvan antaminen ei mielestäni ainakaan ole negatiivista korjaamista. Verotuspäätöksessä voi olla myös kirjoitus- tai laskuvirhe tai muu sellaiseen verrattava erehdys, joka voidaan myös, kohtuullisuuden rajoissa, korjata verovelvolliselle negatiiviseen tai positiiviseen suuntaan. Ve-

rotuspäätöksen perusteluiden korjaaminen voi olla siis mahdollista viranomaisaloitteisesti, mutta se vaatii virheen ilmeisyyttä.

Perusteluiden puutteellisuudessa itseoikaisu tarkoittaa käytännössä, että verotarkastuskertomuksessa on esitetty selvitys, jota ei ole kuitenkaan tuotu verotuspäätökseen tosiasiaselvityksenä, voidaan korjata ilmeisenä perusteluvirheenä. Myös oikeusperusteluiden puute voidaan korjata menettelyvirheenä, jos tosiasia-perustelut ja sovellettava oikeusohje ovat päätöksessä. Sovelletun oikeusohjeen puuttuminen päätöksestä voidaan korjata kirjoitusvirheenä, jos kyseistä oikeusohjetta on verotuspäätöksen perusteluiden mukaan sovellettu. Itseoikaisuja tulisi käyttää vain yhden puutteen korjaamisessa asiakokonaisuutta kohden, jolloin pysytään päätöksen tosiasiallisessa tarkoituksessa. Verotuspäätöksestä tulee käydä ilmi, että esimerkiksi veronkiertopykälää oli tarkoitus soveltaa, mutta osa perustelukokonaisuudesta oli jäänyt pois. Jos tätä tarkoitusta ei ole osoitettavissa virheellisestä päätöksestä, ei korjausta ainakaan itseoikaisuna tulisi mielestäni tehdä.

Verotuksen oikaisulautakunta voi käsitellessään oikaisuvaatimusta korjata myös päätöksen perusteluissa olevia puutteita ja muita menettelyvirheitä samoin perustein kuin viranomaisaloitteisessa itseoikaisussa. Vaikka oikaisulautakunnan pääasiallinen tehtävä on ratkaista muutoksenhaussa esitettyjä verotuskysymyksiä, tulee sen hyvän hallinnon edellytysten mukaan myös puuttua menettelyvirheisiin ja muihin päätöksessä oleviin puutteisiin oma-aloitteisesti. Menettelyvirheitä käsitellessään, oikaisulautakunta kokemukseni mukaan yleensä kumoaa verotuksen ja palauttaa asian uudelleenkäsitteilyä varten. Mielestäni tämän tulisikin olla hallintomenettelyvaiheessa pääsääntö, sillä tavoitteena olisi saada käsiteltävä asia mahdollisimman ripeästi, menettelyllisesti ja asiallisesti ratkaistua. Hallintolainkäytössä on kanteenmuutoskielto ja kielto oikaista päätöstä valittajan vahingoksi, jotka ovat voimassa myös uudelleen toimitettavan verotuksen yhteydessä. Hallintomenettelyä ei suoranaisesti koske nämä hallintolainkäyttöä koskevat kiellot, joten asian käsitteleminen alusta kokonaan ”uutena” asiana on täysin mahdollista, jos vain verotuksen oikaisun omat määräajat sen sallivat.

7.3 Tutkimustulosten hyödyntäminen

Muutoksenhakuviranomaiselle päätöksen perustelu on erittäin tärkeä, sillä siten se voi arvioida aiemmin hankitun selvityksen riittävyttä ja tehdyn ratkaisun oikeellisuutta. Puutteellisten perustelujen pohjalta voi olla mahdotonta ottaa kantaa muutoksenhaun alaiseen päätökseen, jos ei ole lainkaan tietoa, mihin lakiin tai selvitykseen päätös on perustunut. Muutoksenhakutaho ei voi ryhtyä arvailemaan, olisiko ratkaisuun päädytty, huomioimatta jotain oleellista seikkaa tai soveltamatta tiettyä säännöstä, vaikka nämä kävisivätkin ilmi esimerkiksi verotarkastuskertomuksesta. Menettelylliset vaiheet ovat myös tärkeitä muutoksenhakuvaiheessa, jotka olisi hyvä tulla ilmi perustelutekstissä. Tällä tavalla mahdolliset menettelyvirheet huomattaisiin helpommin ja niihin huomattaisi puuttua riittävän aikaisessa vaiheessa.

Muutoksenhakuasteen päätöksen perusteluilla on merkitystä myös aiemmille käsittelytahoille. Perusteluista tulisi käydä selvästi ilmi, onko asiassa toimittu aiemmissa vaiheissa menettelyllisesti väärin tai onko kyse tosiseikkoja koskevasta erehdyksestä taikka lain virheellisestä tulkinnasta. Tällä tavoin alemman asteen päätöksentekoprosessia voidaan kehittää sekä päätöksenteossa voidaan kiinnittää huomiota havaittuihin seikkoihin. Päätöksellä ja sen perusteluilla on siten myös ohjaava vaikutus. Ohjaava vaikutus ulottuu myös verovelvolliseen asti, jolloin tämä tietää perustelut hylätylle päätökselle ja pystyy siten varautumaan vastaavaan päätökseen jatkossakin samanlaisessa asiassa.

Myös hyväksyvä päätös olisi hyvä perustella, sillä perusteluiden ohjaava vaikutus on mielestäni tärkeämpi kuin oikeusturvan puute. Hyväksytty päätös voi johtua sellaisista seikoista, joihin verovelvollinen ei ole hakiessaan edes osannut vedota, mutta jotka ovat huomioitu asian ratkaisemisessa. Perusteluiden ei tulisi olla turhan pitkiä, vaan sellaisia, joista ratkaisun tosiseikat, joihin hyväksyvä ratkaisu on perustunut, käyvät lyhyesti ilmi perusteluista. Jos asiaan vaikuttavissa tekijöissä tapahtuu muutoksia, verovelvollisen on mahdollista varautua etukäteen verotusratkaisunkin muuttumiseen ja samalla voitaisiin välttyä turhilta oikaisupyynnöiltä.

Verovelvollisen kannalta tutkimuksen anti on mielenkiintoinen ja hyödyllinen. Suppeasti perusteltuja verotuspäätöksiä on mahdollista saada kumottua ja käsiteltäväksi uudestaan tekemällä vaatimuksen, joka koskee nimenomaan päätöksen perusteluja ja niissä

olevaa menettelyvirhettä. Käytännössä nämä vaatimukset tulisivat esille oikaisuvaatimuksina, jolloin asia olisi ratkaistava ja vaatimukseen otettava kantaa. Enemmän merkitystä korjaamiskeinoilla on verolajeissa, kuten arvonalisäverossa, joilla on itseoikaisua lyhyempi muutoksenhakuaika, joten tämän korjauskeinon käyttömahdollisuus ulottuu verolajin omaa oikaisukeinoa kauemmaksi. Verovelvolliselle saatava hyöty näkyy siten, ettei kumottua verotusta voi toimittaa uudelleen vahingoksi, jos määrääjat sen toimittamiseen ovat kuluneet umpeen. Näin ollen korjaamiskeinojen käyttäminen vanhentuviin verovuosiin saattaisi tuoda konkreettista ja jopa taloudellista hyötyä verovelvolliselle.

Olen tällä tutkimuksellani pyrkinyt osoittamaan verotuspäätöksen perusteluiden tärkeyttä, joiden laiminlyönnillä on merkitystä niin verovelvolliselle kuin veronsaajille. Keskeisessä roolissa on kuitenkin verotuspäätöksen tekijä ja -perustelija, joten tämän kannattaa tarkistaa ja joskus jopa tarkistuttaa perustelunsa. Toisaalta verotuksen oikaisulautakunnan ja Veronsaajien oikeudenvalvontayksikönkin tulisi puuttua havaitsemiinsa perustelu- ja muihin menettelyvirheisiin, jotta niiden korjaaminen ei siirtyisi kalliiseen ja hitaaseen valitusprosessiin. Päätöksen perusteleminen on olennainen osa perusoikeuksia ja oikeusturvaa, joten Verohallinnon tulisi edelleen kehittää ja kouluttaa henkilöstöään, jotta verotuspäätökset olisivat jatkossakin oikein ratkaistuja ja myös riittävästi perusteltuja.